



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

MEDIDAS TRIBUTARIAS DE ESTÍMULO A LA REGULARIZACIÓN VOLUNTARIA

Autora: Alejandra Orts Valero

Tutora: Laura Soto Bernabeu

CURSO ACADÉMICO 2024/2025

ÍNDICE

RESUMEN	3
ABSTRACT	4
ABREVIATURAS.....	5
1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. LA RELACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN Y EL CONTRIBUYENTE	8
3. MEDIDAS PARA EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS: LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA....	10
3.1. Concepto y regulación de los recargos.	12
3.2. Evolución normativa.	15
3.3. La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea.	17
4. DERECHO AL ERROR EN MATERIA TRIBUTARIA	23
4.1. El derecho al error en la normativa francesa	24
4.2. El derecho al error en la normativa española	26
4.2.1.Propuesta 3/2022 del Consejo para la Defensa del Contribuyente sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español.....	27
4.2.2.Propuestas para la incorporación del derecho al error en el ordenamiento jurídico español.....	31
5. CONCLUSIONES.....	33
6. BIBLIOGRAFÍA.....	35

RESUMEN

El presente Trabajo de Fin de Grado tiene como objeto el análisis conjunto de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y el derecho al error, con la finalidad de valorar en qué medida este último podría introducirse en nuestro ordenamiento como medida complementaria de fomento del cumplimiento voluntario. A tal efecto, se analiza la normativa y jurisprudencia sobre los citados recargos, su función y efecto incentivador, así como su necesaria relación con el derecho al error, para avanzar hacia un sistema tributario más justo y cooperativo que fomente el cumplimiento voluntario. Esta transformación se inscribe en una tendencia general que abandona el tradicional esquema de confrontación y desconfianza para avanzar hacia una dinámica de colaboración mutua.

En este nuevo paradigma, la Administración tributaria ha intensificado sus esfuerzos para facilitar el cumplimiento espontáneo por parte de los ciudadanos, mediante iniciativas como la creación de Foros de colaboración, la elaboración de Códigos de Buenas Prácticas Tributarias y, en particular, la adaptación del régimen de recargos por declaración extemporánea. Estos recargos han pasado a contemplarse no como una penalización automática, sino como una herramienta de incentivo, permitiendo a los contribuyentes regularizar su situación fiscal con un coste reducido, siempre que medie voluntad de cumplimiento y no fraude.

En este contexto también se han planteado propuestas sobre la posible incorporación del denominado “derecho al error” en el sistema tributario español, inspiradas en la experiencia del ordenamiento jurídico francés. Esta figura busca ofrecer un margen de corrección a los contribuyentes que incurran en errores involuntarios derivados de la complejidad normativa, permitiéndoles enmendar su actuación sin verse sometidos a sanciones, siempre que se respeten ciertos requisitos formales y de buena fe.

En conclusión, el tratamiento flexible y proporcionado de los recargos por declaración extemporánea, junto con el debate sobre el derecho al error, refleja una nueva visión del Derecho Tributario, centrada en la confianza recíproca como pilar fundamental del sistema.

ABSTRACT

This Final Degree Project aims to carry out a joint analysis of surcharges for late filing without prior notice and the right to make mistakes, in order to assess the extent to which the latter could be introduced into our legal system as a complementary measure to promote voluntary tax compliance. To this end, the legal framework and jurisprudential evolution of surcharges are examined, as well as their role within the sanctioning system and their incentivizing effect, in order to later relate them to the possible legal articulation of the right to make mistakes. The ultimate goal is to contribute to the development of a fairer, more proportionate, and more efficient tax system—one that fosters a cooperative relationship between taxpayers and the tax administration within the broader effort to encourage voluntary compliance with tax obligations. This transformation reflects a general trend that moves away from the traditional model of confrontation and mistrust, towards a dynamic of mutual cooperation.

In this new paradigm, the Tax Administration has intensified its efforts to facilitate spontaneous compliance by citizens, through initiatives such as the creation of Collaboration Forums, the preparation of Codes of Good Tax Practices and, in particular, the adaptation of the tax surcharge's system. The surcharges for late filing without prior notice have come to be considered not as an automatic penalty, but as an incentive tool, allowing taxpayers to regularize their tax situation at a reduced cost, provided that there is a willingness to comply and not fraud.

In this context, proposals have also been made regarding the possible incorporation of the so-called “right to mistake” in the Spanish tax system, inspired by the experience of the French legal system. This figure seeks to offer a margin of correction to taxpayers who make unintentional errors arising from the complexity of the regulations, allowing them to amend their actions without being subject to penalties, provided that certain formal requirements and good faith are respected.

In conclusion, the flexible and proportionate treatment of extemporaneous surcharges, together with the debate on the right to error, reflects a new vision of Tax Law, focused on mutual trust as a fundamental pillar of the system.

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente
CIS	Centro de Investigaciones Sociológicas
DGT	Dirección General de Tributos
LGT	Ley General Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TS	Tribunal Supremo



1. INTRODUCCIÓN

El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias constituye uno de los pilares fundamentales del sistema fiscal, en la medida en que permite una gestión más eficiente, menos costosa y más respetuosa con los derechos de los contribuyentes. Con el objetivo de incentivar esta conducta, el ordenamiento jurídico ha ido incorporando diversas medidas que permiten a los obligados tributarios regularizar su situación sin necesidad de una actuación previa por parte de la Administración. En este contexto, los recargos por declaración extemporánea se configuran como la principal vía de regularización voluntaria existente en la actualidad¹.

Sin embargo, junto a esta herramienta tradicional, en los últimos años ha surgido, en el ámbito nacional e internacional, la reflexión sobre la conveniencia de reconocer expresamente el derecho al error como mecanismo adicional de estímulo al cumplimiento espontáneo. Este derecho se basa en la premisa de que no toda irregularidad debe ser tratada como una infracción sancionable, especialmente cuando deriva de errores involuntarios cometidos por contribuyentes que actúan de buena fe².

Uno de los principios que orienta actualmente la actuación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT) es precisamente la prevención de los incumplimientos a través del fomento del cumplimiento voluntario y la lucha contra el fraude, tal y como se recoge en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para 2024³. Para lograr ese objetivo, la Administración ha desplegado diversas herramientas de asistencia al contribuyente. Sin embargo, existen factores que influyen en el cumplimiento tributario que escapan al control directo de la Administración, como son las variables económicas, demográficas o socioculturales. Dentro de estas últimas, cobra especial relevancia la confianza del contribuyente hacia las instituciones, aspecto sobre

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. BOE núm. 52, de 29 de febrero de 2024, Sec. I, pág. 24302.

² SEDEÑO LÓPEZ, J.F. “¿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.

³ Resolución cit., BOE núm. 52/2024.

el cual la Administración sí puede incidir y que resulta clave para promover una relación cooperativa⁴.

En España, la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes ha estado tradicionalmente marcada por la desconfianza y la confrontación, una situación que ha generado una elevada conflictividad y ha dificultado el cumplimiento voluntario. Buena muestra de ello es la percepción social del fraude fiscal, ampliamente extendida según encuestas del CIS⁵, así como la crítica generalizada a la falta de esfuerzo por parte de la Administración en la lucha contra dicho fraude. Esta situación se ha visto agravada por el hecho de que, en nuestro sistema, el contribuyente es responsable de calcular y declarar el tributo mediante autoliquidación, lo que, unido a la complejidad normativa, genera inseguridad y temor a ser sancionado por errores involuntarios⁶. Todo ello ha impulsado la necesidad de buscar un nuevo modelo de relación tributaria basado en la transparencia, la confianza y la colaboración mutua⁷.

Es en este contexto donde se enmarca la propuesta del derecho al error tributario como medida destinada a reforzar la confianza del contribuyente y favorecer un entorno de mayor seguridad jurídica, reduciendo la carga sancionadora ante errores no dolosos. Diversos sectores académicos e institucionales han planteado su incorporación al ordenamiento jurídico español, inspirándose en modelos ya implantados en otros países, como Francia⁸.

Con base en lo anterior, el objetivo de este trabajo es analizar la viabilidad y conveniencia de introducir el derecho al error tributario en el sistema fiscal español. Para ello, se comenzará con un estudio de la evolución de la relación entre la Administración y el contribuyente, poniendo el foco en el tránsito desde un modelo basado en la confrontación hacia otro orientado a la cooperación. A continuación, se examinarán las medidas actualmente vigentes para fomentar el cumplimiento voluntario, prestando

⁴ SEDEÑO LÓPEZ, J.F. “¿Hacia un cambio de modelo en la relación administración tributaria-contribuyente? Análisis del cumplimiento fiscal voluntario”, *op. cit.*, págs. 95-98.

⁵ CIS, Estudio nº 3418, “Opinión pública y política fiscal (XL)”, julio 2023, págs. 6 y 7.

⁶ INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2022*, págs. 52 y 73.

⁷ SANZ GÓMEZ, R. “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma”, en *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, noviembre 2019, págs. 311 y 312.

⁸ DIRECCIÓN GENERAL DE FINANZAS PÚBLICAS DE FRANCIA. “*Charte des droits et obligations du contribuable vérifié*”, 2020.

especial atención al régimen de recargos por declaración extemporánea como instrumento de regularización. Finalmente, se abordará el concepto del derecho al error, su encaje en nuestro ordenamiento jurídico y las propuestas existentes para su desarrollo.

Con todo ello, se pretende ofrecer una visión crítica y fundamentada que podría desempeñar el derecho al error en el fortalecimiento de una cultura tributaria basada en la confianza, la prevención y la colaboración entre la Administración y los contribuyentes.

2. LA RELACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN Y EL CONTRIBUYENTE

La relación entre la Administración tributaria y el contribuyente ha experimentado una profunda transformación en las últimas décadas, evolucionando desde un modelo tradicional de poder coercitivo hacia una concepción más colaborativa y equilibrada. Inicialmente, esta relación se enmarcaba en el ámbito del Derecho público, caracterizada por la supremacía del Estado como sujeto activo de la obligación tributaria, tal como desarrollaba la doctrina alemana del *Gewaltverhältnis*⁹. El contribuyente era percibido como un sujeto pasivo, obligado a cumplir con una carga impuesta unilateralmente por el legislador, sin posibilidad de interlocución ni negociación.

Sin embargo, progresivamente ha ido surgiendo un modelo más equilibrado, inspirado en conceptos propios del derecho privado, en el que el vínculo tributario se concibe como una relación obligacional entre acreedor (Estado) y deudor (contribuyente)¹⁰. Aunque esta visión ha sido criticada por su excesiva abstracción y su dificultad para explicar el desequilibrio inherente a la potestad tributaria, supuso un paso relevante hacia la incorporación de los derechos fundamentales del contribuyente como elemento vertebrador de la relación.

La defensa de los derechos del contribuyente, especialmente desde la década de 1980, ha ido cobrando relevancia en los sistemas tributarios democráticos, promoviendo la aprobación de cartas de derechos, el desarrollo de garantías procesales y la

⁹ SOLER ROCH, M^a.T. Tax Administration versus Taxpayer: A New Deal?, en *World Tax Journal*, octubre 2012, págs. 282-283.

¹⁰ *Ibid.*, págs. 283 y 284.

consolidación del principio de capacidad económica como límite al poder tributario¹¹. En este contexto, instrumentos como el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos o la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea han reforzado la posición jurídica del contribuyente, en especial en lo relativo a la proporcionalidad, la privacidad y el acceso a recursos efectivos.

Sobre esta base ha emergido el concepto de “relación cooperativa”, promovido por organismos como la OCDE, que defiende una interacción basada en la confianza mutua, la transparencia y la gestión compartida del riesgo fiscal¹². En España, esta nueva forma de relación se ha traducido en iniciativas como el Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias que, sin tener carácter vinculante, buscan fomentar el cumplimiento voluntario a través del diálogo y la previsibilidad normativa¹³. Así, mecanismos como los Acuerdos Previos de Valoración (APA) o las consultas informales permiten a los contribuyentes conocer de forma anticipada el criterio de la Administración, dotando de seguridad jurídica a sus decisiones empresariales.

No obstante, este nuevo paradigma convive con una realidad compleja, marcada por la desconfianza mutua, especialmente en el contexto de la planificación fiscal agresiva. La lucha contra la elusión y el fraude ha llevado a los Estados a reforzar sus mecanismos de control, tanto a nivel interno como internacional, mediante reglas antiabuso, cooperación transfronteriza e intercambio automático de información, lo que a veces entra en tensión con los principios de certeza y confianza¹⁴.

En definitiva, la relación entre la Administración y el contribuyente transita hoy por una senda de equilibrio dinámico: si bien el Estado mantiene su posición de superioridad jurídica, se impone una nueva lógica de colaboración orientada a fortalecer el cumplimiento tributario sin renunciar a la protección de los derechos fundamentales. Este proceso refleja una modernización de la función tributaria, adaptada a los retos de la

¹¹ *Ibid.*, págs. 285 y 286.; Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

¹² SANZ GÓMEZ, R. La “relación cooperativa” entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal, en *II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, 2013, págs. 33-35.

¹³ *Ibid.*, págs. 35 y 36

¹⁴ SOLER ROCH, M^a. T. “Tax Administration versus Taxpayer: A New Deal?” *op. cit.* Págs. 287 y 289.

globalización y la complejidad económica, que aspira a construir un sistema fiscal más justo, eficiente y legítimo.

3. MEDIDAS PARA EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS: LOS RECARGOS POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

En el presente apartado se analizan las medidas previstas por el ordenamiento tributario español orientadas a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. En particular, se abordará el régimen de los recargos por declaración extemporánea regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, en adelante LGT, que constituye una herramienta clave para incentivar la regularización espontánea de situaciones fiscales fuera de plazo, pero sin requerimiento previo por parte de la Administración.

El fundamento común que subyace a los distintos tipos de recargos en nuestro ordenamiento jurídico radica, principalmente, en la necesidad de garantizar el cumplimiento puntual de las obligaciones fiscales. En este sentido, tanto el recargo por presentación voluntaria fuera de plazo, como el recargo de apremio, tienen como finalidad esencial fomentar la puntualidad en el pago de los tributos.

Tal como indica SOLER ROCH, la puntualidad constituye uno de los elementos esenciales del cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en ocasiones, parece adquirir una importancia superior en comparación con otros requisitos que configuran su correcta realización¹⁵. Tanto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) como el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) han subrayado no solo la relevancia de garantizar el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también la importancia de hacerlo en tiempo y forma. La prevención de la morosidad, y de que esta se generalice como una conducta habitual, justifica la aplicación de los intereses de demora. Ambos tribunales han considerado estos intereses como medidas de carácter exclusivamente indemnizatorio.

¹⁵ SOLER ROCH, M.^a T. *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974, pág. 163.

Sin embargo, ¿qué ocurre cuando el ordenamiento jurídico impone el pago de un «recargo» en situaciones concretas como la presentación voluntaria de la declaración fuera del plazo legal? ¿Cuál es la naturaleza de esta figura? Tal como analizaremos a partir de los criterios establecidos por el TC y en la jurisprudencia del TEDH, ni la denominación que le otorga el derecho interno ni su cuantía deberían de resultar determinantes para resolver esta cuestión.

Como analizaremos en los siguientes apartados, el debate sobre si estos recargos deben incluirse dentro de la categoría de sanciones ha sido planteado en el ámbito nacional en diversas ocasiones ante el TC. Este, por su parte, ha ofrecido respuestas dispares: por un lado, se ha pronunciado en sentido negativo, como en la STC 164/1995, de 13 de noviembre, que rechazó el carácter sancionador del interés mínimo del 10% previsto en el artículo 61.2 de la LGT, tal como lo establecía la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1986¹⁶. Por otro lado, ha sostenido lo contrario en la STC 276/2000, que declaró inconstitucional el recargo del 50% recogido en la Ley 18/1991¹⁷ al considerar que tenía naturaleza sancionadora; y, poco después, en la STC 291/2000, de 30 de noviembre, estimó un recurso de amparo frente al recargo del 100% previsto también en la mencionada Ley 18/1991, aplicable a los supuestos de declaración extemporánea sin ingreso ni solicitud de aplazamiento.

Esta disparidad de criterios pone de manifiesto la complejidad que enfrenta el TC a la hora de trazar una distinción clara entre las medidas de carácter sancionador y aquellas que no lo son. Como puede intuirse de las diferentes sentencias arriba comentadas, esta diferenciación se ha articulado en torno a un criterio controvertido: la cuantía.

Por su parte, veremos que, hasta el momento, el TEDH no ha emitido un pronunciamiento específico sobre la naturaleza de los recargos aplicables en España por declaraciones voluntarias extemporáneas. Sin embargo, su jurisprudencia en relación con medidas similares en otros ordenamientos jurídicos ofrece nuevos criterios que pueden servir para examinar la verdadera naturaleza de estos recargos.

¹⁶ Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986.

¹⁷ Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En los siguientes apartados se analizará la jurisprudencia de los distintos tribunales, con el objetivo de determinar la verdadera naturaleza jurídica de los recargos fiscales. Este estudio permitirá evidenciar cómo dichas medidas, lejos de ser meros instrumentos técnicos de gestión tributaria, pueden tener una dimensión claramente sancionadora. Asimismo, se pondrá de relieve la relevancia de conectar los recargos con la articulación jurídica del derecho al error tributario, como elemento esencial para construir un sistema fiscal más justo, proporcional y orientado a la cooperación entre la Administración y los contribuyentes.

3.1. Concepto y regulación de los recargos.

El régimen de los recargos se encuentra regulado en la LGT, en su artículo 27, siendo esta una medida que permite la regularización extemporánea por parte de los contribuyentes.

En el apartado 1 del citado artículo se definen los recargos 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”.

Podemos extraer dos requisitos básicos del supuesto de hecho, por un lado, que haya finalizado el plazo legalmente previsto para la declaración e ingreso de la deuda y, por otro, que el contribuyente presente la declaración de manera voluntaria, esto es, sin que medie actuación de la Administración Tributaria.

En esa misma línea, el artículo 27 de la LGT se encarga de enmarcar lo que se considera que la Administración haya realizado un requerimiento previo o no. En ese mismo apartado 1º se determina que se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Sobre el concepto de “requerimiento previo” recogido en el artículo 27 de la LGT se ha pronunciado la AN, sosteniendo que debe interpretarse de forma amplia, siempre en beneficio del contribuyente, para restringir los supuestos en los que procede el recargo.

Esta interpretación fue utilizada por la AN para anular resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), al considerar que dicho órgano había interpretado de forma excesivamente restrictiva el alcance del requerimiento previo. En diversas sentencias, la AN argumentó que debía priorizarse una interpretación favorable al contribuyente, sobre todo cuando se había actuado con la máxima diligencia posible, y el incumplimiento era atribuible a la propia Administración. En consecuencia, en estos casos no solo se anuló el recargo, sino que incluso se impusieron las costas del procedimiento a la Administración por su actuación temeraria.

No obstante, esta interpretación fue posteriormente matizada por el Tribunal Supremo (en adelante, TS), que, si bien reconoce que el concepto de requerimiento previo es amplio, no comparte la necesidad de aplicar una interpretación restrictiva basada en la supuesta equivalencia entre recargo y sanción. Según el TS, no es necesario considerar la culpabilidad del obligado ni aplicar criterios subjetivos al evaluar el recargo. De acuerdo con su doctrina, los recargos se justifican por la mera objetividad del incumplimiento, sin necesidad de valorar la intención o el comportamiento del contribuyente. Aun así, el TS reconoce que, en ocasiones, el carácter sancionador de los recargos es difícil de disimular, sobre todo cuando se impone como consecuencia de un incumplimiento que ha sido reparado voluntariamente por el contribuyente. Pese a ello, insiste en que se trata de una medida coercitiva, y no sancionadora, lo que excluye la necesidad de aplicar el régimen sancionador previsto en el ordenamiento.

El TEAC, por su parte, ha mantenido una posición más rígida y tradicional. Sostiene que el requerimiento previo debe entenderse en sentido estricto y limitarse al periodo impositivo concreto objeto de comprobación. Así, si una actuación administrativa afecta a otros periodos, no se entiende que exista requerimiento previo respecto al periodo regularizado extemporáneamente. Además, el TEAC reitera que los contribuyentes tienen la obligación de declarar correctamente, sin esperar a que la Administración les advierta de errores o deficiencias. La presentación fuera de plazo, por tanto, implica

automáticamente el devengo del recargo, sin que sea relevante si el error fue o no voluntario.

Autores como ALMUDI CID, tras la modificación del artículo 27 de la LGT en 2021 y a consecuencia de la jurisprudencia examinada anteriormente del TS, consideran que vincular la exclusión del recargo al pago o garantía previa de la deuda vulnera el principio de justicia material, ya que en muchos casos se estaría perjudicando al contribuyente diligente frente a quien ha permanecido inactivo¹⁸. También se critica que la exclusión del recargo esté supeditada a que la conducta regularizada por la Administración no haya dado lugar a una infracción sancionable, lo cual puede generar situaciones injustas, donde quien intenta regularizar su situación en base a una actuación inspectora previa se ve en peor posición que quien no ha hecho nada.

La importancia de regular una figura así se debe a lo inapropiado que sería aplicar otras figuras jurídicas alternativas. Por un lado, si el cumplimiento extemporáneo se equiparase a la declaración y pago en periodo voluntario, esto supondría una desvirtualización de la importancia del cumplimiento en plazo, convirtiéndolo así en una mera recomendación del momento idóneo para el cumplimiento de la obligación tributaria. Por otro lado, si se exigiese meramente el interés de demora, generaría un aumento de la morosidad, ya que la condena al pago de intereses de demora genera escasos incentivos al cumplimiento del pago en periodo voluntario. Como señala MARCO PEÑAS, “dadas las múltiples opciones de inversión que oferta el mercado retrasar el pago de la deuda tributaria, a pesar de existir el riesgo de ser requerido por parte de la Administración tributaria, se convertiría en una elección rentable en términos financiero-fiscales”¹⁹.

¹⁸ ALMUDI CID, J.F. “Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo tras la reforma operada por la Ley 11/2021: ¿un paso adelante o dos atrás?”, en *Crónica Tributaria*, nº 181, 2021, págs. 113-145.

¹⁹ MARCO PEÑAS, E. “La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria”, en *Revista de contabilidad y tributación*. CEF, núm. 320, 2009, pág. 7.

3.2. Evolución normativa.

La evolución normativa en materia de recargos por declaración extemporánea voluntaria en el ordenamiento jurídico tributario español ha sido profundamente dinámica y fragmentaria.

En sus orígenes, la LGT de 1963²⁰ no contemplaba específicamente recargos para autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, dado que la Administración tributaria era la principal responsable de liquidar los tributos. No obstante, el Reglamento General de Recaudación de 1968 introdujo el denominado “plazo de prórroga”, durante el cual el contribuyente podía regularizar su situación sin incurrir en infracción, aunque debía satisfacer un recargo del 10%. Esta figura tenía una naturaleza esencialmente compensatoria, funcionando como un mecanismo nivelador entre el cumplimiento puntual y el cumplimiento extemporáneo, aunque lícito.

Posteriormente, la Ley 10/1985 eliminó el plazo de prórroga y su correspondiente recargo, reemplazándolos por una normativa que imponía intereses de demora y sanciones para los pagos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo. Esta formulación fue ampliamente criticada por generar una equiparación injustificada entre quienes regularizaban voluntariamente su situación y aquellos que incumplían por completo.

En un intento de corregir este desequilibrio, la Ley 46/1985 introdujo una reforma al artículo 61.2 de la LGT que, si bien mantenía el interés de demora, excluía la aplicación de sanciones²¹. No obstante, se estableció un mínimo del 10% sobre la deuda, generando controversia sobre su verdadera naturaleza, que algunos entendieron como punitiva encubierta²². La técnica legislativa fue, nuevamente, insatisfactoria, creando un recargo de tipo regresivo cuya cuantía disminuía con el tiempo, lo que a su vez desincentivaba el cumplimiento voluntario temprano.

²⁰ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

²¹ PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 174 y 335.

²² ZORNOZA PÉREZ, J.J. El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador, cit., págs. 221 y ss.; y 242-244.

La Ley 18/1991 supuso una ruptura significativa al establecer por primera vez un sistema de recargos escalonados: un 10% si se regularizaba en los tres primeros meses, un 50% si se superaba dicho plazo, y un 100% cuando no se efectuaba el ingreso. Este régimen excluía tanto intereses como sanciones formales, pero su desproporción y automatismo conllevaron un gran rechazo, tanto doctrinal como jurisprudencial, al considerarse contrario a los principios de proporcionalidad e igualdad.

Con la entrada en vigor de la Ley 25/1995, se instauró un sistema más racional y gradual: un recargo único variable del 5%, 10% o 15% si la autoliquidación se presentaba dentro de los tres, seis o doce meses, respectivamente. Además, se contempló un recargo del 20% para presentaciones posteriores a los doce meses, el cual no excluía los intereses de demora, aunque sí las sanciones. Esta nueva configuración fue mejor recibida, al vincular de forma más coherente la respuesta jurídica al grado de incumplimiento temporal²³.

La Ley 58/2003, actualmente vigente en su estructura fundamental, consolidó este modelo, incorporando los recargos por ingreso extemporáneo voluntario al artículo 27, dentro del título relativo a las “obligaciones accesorias”, junto a los intereses de demora (art. 26) y los recargos del período ejecutivo (art. 28). Esta sistematización respondió a la necesidad de clarificar la naturaleza jurídica de estas figuras y evitar su confusión con las sanciones tributarias. Entre otros elementos destacables, la norma ofreció una definición legal de “requerimiento previo” y estableció obligaciones formales en la presentación extemporánea que, de no cumplirse, podían activar el régimen sancionador general.

En este marco, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, supuso una reforma de calado en el régimen de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. Con el objetivo de simplificar el sistema y fomentar el cumplimiento voluntario, se introdujo un nuevo modelo progresivo y, en nuestra opinión, más proporcional.

En concreto, se estableció un recargo del 1% fijo, al que se añade un 1% adicional por cada mes completo de retraso respecto al término del plazo voluntario de ingreso,

²³ HINOJOSA TORRALVO, J.J. “Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995”, en *Impuestos*, núm. 18, septiembre, 1995, pág. 15.

hasta los doce meses. Superado este período, se aplica un recargo único del 15%, complementado con intereses de demora desde el mes decimotercero.

A nuestro modo de ver, este nuevo diseño sustituye el sistema anterior de tramos fijos (5%, 10%, 15% y 20%), y presenta una gradación más suave y transparente, alineada con los principios de proporcionalidad y legalidad sancionadora. Además, se mantiene la reducción del 25% del importe del recargo cuando el contribuyente realice el ingreso íntegro de la deuda y del recargo en plazo y no interponga recurso o reclamación, reforzando así el incentivo a la regularización voluntaria.

En definitiva, coincidimos con DÍEZ-OCHOA Y AZAGRA cuando afirma que la evolución normativa ha oscilado entre modelos sancionadores encubiertos, esquemas compensatorios y diseños incentivadores de la autoregularización²⁴. No obstante, debe considerarse que la reforma introducida por la Ley 11/2021 representa un esfuerzo significativo por racionalizar esta figura, tanto desde una perspectiva jurídica como desde una lógica de eficacia administrativa, aunque aún subsisten debates doctrinales sobre la verdadera naturaleza —indemnizatoria o punitiva— de estos recargos.

3.3. La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea.

El debate sobre la naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea en el ámbito tributario ha sido objeto de numerosos pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales, tanto en el ámbito nacional como europeo.

En primer lugar, el TC ha sostenido reiteradamente que los recargos no deben ser considerados sanciones en sentido estricto. Según su doctrina, el TC ha venido estableciendo que su finalidad no es punitiva ni represiva, sino que se orienta a incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Así, el TC define estos recargos como medidas de carácter coercitivo, disuasorio o de estímulo, que persiguen promover una conducta positiva por parte del contribuyente, sin que su imposición suponga un castigo por una conducta ilícita. Solo en el caso de que su cuantía alcance niveles comparables a una sanción, podría plantearse su eventual asimilación a ésta, pero en

²⁴ DÍEZ-OCHOA Y AZAGRA, J.M. “Consideraciones y supuestos prácticos en torno a la nueva regulación del artículo 27 de la LGT”, en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 468, 2022, págs. 87-130.

general, se insiste en que su esencia es estimular la aplicación del sistema tributario, más que sancionar su incumplimiento.

Una de las primeras referencias importantes a esta problemática aparece en la STC 164/1995, de 13 de noviembre. En este pronunciamiento, el Tribunal sostuvo que los recargos tributarios no deben ser considerados sanciones, siempre que su finalidad se mantenga en el plano de lo disuasorio o incentivador, y no tengan una clara connotación punitiva. La sentencia admitía que estos recargos buscan estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y que, por tanto, su aplicación no requiere el mismo tipo de garantías que una sanción. No obstante, el propio Tribunal dejaba abierta la posibilidad de que, si el recargo alcanzase una cuantía similar a la de una sanción, o si su finalidad fuera esencialmente represiva, podría considerarse que adquiriría naturaleza sancionadora.

Esta advertencia inicial fue tomada en consideración años más tarde, cuando el Tribunal abordó el análisis de recargos especialmente gravosos impuestos sin ningún procedimiento contradictorio. La STC 276/2000, de 16 de noviembre, marca un punto de inflexión decisivo. En ella, el TC declaró inconstitucional la norma que imponía un recargo automático del 50% sobre la deuda tributaria cuando el contribuyente no ingresaba voluntariamente y sin que mediara requerimiento previo por parte de la Administración. El Tribunal entendió que ese recargo, por su cuantía y por el modo en que se aplicaba —de forma automática, sin procedimiento sancionador y sin posibilidad de defensa para el contribuyente—, tenía una clara naturaleza sancionadora, y al no respetar las garantías previstas en el artículo 24 de la Constitución Española, especialmente el derecho a ser oído y a la defensa, vulneraba el orden constitucional.

Esta doctrina fue reiterada poco después en la STC 291/2000, de 30 de noviembre, en la que el Tribunal volvió a pronunciarse sobre la aplicación del recargo del 50%. En esta ocasión, el Tribunal no solo reafirmó su carácter sancionador, sino que destacó especialmente el problema procedimental: el recargo era exigido de forma inmediata, sin que el contribuyente fuera notificado previamente ni pudiera oponerse a la liquidación. De nuevo, el Tribunal subrayó que la imposición de medidas con finalidad punitiva exige un procedimiento contradictorio, incluso si se trata de medidas formalmente administrativas.

Más adelante, el Pleno del TC amplió esta doctrina al abordar el recargo del 100%, regulado por la antigua LGT. En la Sentencia 39/2011, de 31 de marzo, el Tribunal anuló el precepto legal que contemplaba dicho recargo, argumentando que era idéntico al recargo del 50% en su estructura y finalidad, pero aún más severo. Según el Tribunal, la imposición de este recargo vulneraba los mismos principios de legalidad, defensa y proporcionalidad que ya se habían reconocido como imprescindibles en la STC 276/2000. El recargo del 100% no solo era excesivo, sino que se imponía sin que mediara expediente sancionador alguno, lo que lo convertía, de hecho, en una sanción encubierta carente de garantías constitucionales.

Además de estas sentencias centradas en el ámbito tributario, el TC ha reiterado su doctrina en otras materias con paralelismos significativos. Así ocurre, por ejemplo, en el Auto 121/2010, de 20 de julio, relativo a recargos en el ámbito de la Seguridad Social. Aunque el supuesto no se refería directamente a la Hacienda Pública, el TC reafirmó que cuando una medida tiene naturaleza sancionadora, debe ser impuesta a través de un procedimiento que permita al afectado ejercer su derecho de defensa, con independencia del nombre o clasificación que reciba en el ordenamiento jurídico. Así, se consolidó la idea de que la forma no puede prevalecer sobre el fondo, y que cualquier medida que actúe como castigo, por su gravedad o por su finalidad represiva, debe someterse a los requisitos del procedimiento sancionador.

En conjunto, la jurisprudencia constitucional española ha establecido un criterio que permite distinguir entre recargos meramente incentivadores —que pueden imponerse automáticamente— y recargos con naturaleza sancionadora —que requieren todas las garantías del procedimiento penal o sancionador administrativo—. Esta distinción no se basa únicamente en la denominación normativa, sino en una valoración sustantiva de la finalidad de la medida, su cuantía, su modo de imposición y el procedimiento seguido.

Por tanto, el TC ha adoptado una posición coherente con los principios de proporcionalidad y seguridad jurídica, exigiendo que los recargos excesivamente gravosos, aplicados sin garantías, sean considerados sanciones encubiertas e, incluso, declarados inconstitucionales cuando vulneran el derecho de defensa del contribuyente.

Frente a esta concepción, el TEDH ofrece una interpretación distinta, que pone en cuestión la tesis del TC. Desde la óptica del TEDH, los recargos tienen una naturaleza más cercana a la sanción, especialmente a efectos del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, que garantiza el derecho a un juicio justo. Según esta perspectiva, aunque formalmente no se configuren como sanciones, su finalidad va más allá del simple estímulo al cumplimiento: buscan castigar el incumplimiento con el objetivo de impedir su reiteración, lo que implica un componente represivo. Además, se basan en normas de carácter general con fines preventivos, de modo que el TEDH interpreta estos recargos como mecanismos punitivos encubiertos, sujetos a las garantías propias del procedimiento sancionador.

En la sentencia Engel contra Países Bajos de 1976, el TEDH estableció una triple evaluación para determinar si una sanción tiene naturaleza penal: la calificación en el derecho interno, la naturaleza de la infracción y la gravedad de la sanción. Este enfoque ha sido aplicado posteriormente en materia tributaria en el caso Bendenoun contra Francia, de 24 de febrero de 1994.

En dicha sentencia,⁵ el TEDH analizó si un recargo impositivo derivado del incumplimiento de la obligación de declarar podía considerarse una sanción penal. El Tribunal concluyó que sí, ya que el recargo no tenía como fin compensar un daño al Estado, sino castigar y disuadir conductas contrarias a la normativa fiscal. Por tanto, aunque no fuera formalmente penal en el derecho francés, debía aplicarse el artículo 6 del Convenio, incluyendo garantías como el derecho a ser oído, la presunción de inocencia y el proceso contradictorio.

Más adelante, en la sentencia Janosevic contra Suecia, de 23 de julio de 2002, el TEDH reafirmó su doctrina. En este caso, un contribuyente fue sancionado con recargos por presentar incorrectamente sus declaraciones de IVA. El Tribunal aplicó el criterio establecido en Engel y concluyó que los recargos tenían naturaleza penal, ya que cumplían los tres elementos: no eran meramente compensatorios, buscaban disuadir y castigar, y su cuantía generaba un impacto considerable.

Finalmente, en la sentencia Jussila contra Finlandia, de 23 de noviembre de 2006, el TEDH matizó esta línea jurisprudencial. Reconoció que no todos los recargos fiscales

tienen carácter penal, en especial cuando no son especialmente severos. Sin embargo, reiteró que, si la medida tiene una lógica punitiva y represiva, y un efecto significativo, debe considerarse penal a efectos del Convenio, independientemente de su calificación formal en el derecho interno.

Este conjunto de resoluciones refleja una evolución coherente y firme en la jurisprudencia del TEDH: cuando un recargo fiscal tiene una función esencialmente represiva, se impone de forma automática sin considerar la intencionalidad del contribuyente, y su cuantía tiene un impacto significativo en los derechos patrimoniales, entonces estamos ante una sanción penal en sentido del Convenio, lo que obliga al Estado a garantizar todos los derechos procesales reconocidos por el artículo 6. Esta perspectiva contrasta, en ocasiones, con la doctrina sostenida por los tribunales nacionales (como el TC o el TS en España), que suelen calificar estas medidas como instrumentos técnicos de gestión tributaria.

En definitiva, el TEDH ha construido una doctrina sólida y progresiva que amplía el concepto de "materia penal" a aquellos recargos tributarios que, aunque no lleven formalmente ese nombre, cumplen una función represiva en el ordenamiento jurídico. Esta visión refuerza la protección del contribuyente y obliga a los Estados a revisar la forma en que diseñan e imponen sus mecanismos de corrección tributaria.

Por su parte, la Audiencia Nacional (AN) adopta una postura intermedia, aunque no exenta de matices críticos. Reconoce que los recargos presentan similitudes con las sanciones, aunque no establece una equiparación plena entre ambas figuras. Subraya que la finalidad del recargo no es la de compensar a la Administración por un perjuicio económico, ya que, de ser así, resultaría innecesaria la coexistencia del recargo con los intereses de demora. La diferencia esencial entre ambos conceptos radica, según la AN, en que el recargo no requiere un análisis de culpabilidad del obligado tributario. Mientras que la sanción exige evaluar la conducta dolosa, culposa o negligente del sujeto, el recargo se impone con base en un criterio objetivo: el simple retraso en el cumplimiento.

Sin embargo, la AN advierte que aplicar el recargo sin atender a las circunstancias del caso concreto puede resultar incoherente con su supuesta función disuasoria. Así, considera que, aunque no sea una sanción formal, la imposición del recargo debe tener en

cuenta la voluntariedad del incumplimiento, y no penalizar al contribuyente de forma automática si el retraso no es imputable a su conducta. Esta posición se refuerza con la crítica al automatismo del sistema, que no contempla errores involuntarios ni excepciones razonables. En este sentido, la Sentencia de la AN de 4 de octubre de 2018 (recurso nº 312/2016) sostiene que “la imposición automática del recargo vulnera el principio de proporcionalidad cuando no se aprecia una conducta mínimamente reproachable por parte del obligado tributario”, y recuerda que la finalidad del recargo debe analizarse desde una perspectiva material y no meramente formal.

En la misma línea, autores como TOVILLAS MORÁN y GARCÍA DÍEZ destacan la falta de sensibilidad del sistema ante supuestos de fuerza mayor o error excusable²⁵. Se subraya la necesidad de que la Administración disponga de mecanismos que le permitan valorar las circunstancias concretas del caso, y no aplicar el recargo de manera automática. Según estos autores, sería esencial abrir un cauce que permita al obligado tributario justificar su conducta y demostrar que actuó de buena fe, aunque con retraso, para así evitar situaciones contrarias a la equidad y al sentido común.

A todo ello se suma la reforma introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, que modificó el régimen de recargos por ingreso extemporáneo. Esta ley introdujo un sistema de recargos progresivos: un 1% por cada mes completo de retraso hasta los 12 meses, sin intereses de demora. A partir del decimotercer mes, se impone un recargo fijo del 15% y comienzan a devengarse intereses de demora. También se prevé la exclusión del recargo cuando el contribuyente regularice voluntariamente dentro de los seis meses siguientes a una liquidación de la Administración por el mismo concepto y circunstancias, siempre que esa liquidación no haya dado lugar a sanción.

En definitiva, la naturaleza jurídica de los recargos por declaración extemporánea sigue siendo objeto de controversia. Mientras que el TC, el TS y el TEAC los consideran medidas objetivas, no sancionadoras, orientadas al cumplimiento voluntario, el TEDH los interpreta como sanciones encubiertas que deben estar sometidas a garantías. La AN, por su parte, introduce una visión más flexible y casuística, defendiendo la necesidad de

²⁵ TOVILLAS MORÁN, Domingo y GARCÍA DÍEZ, Enrique, “El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo: una figura que requiere reforma”, en *Crónica Tributaria*, nº 181, 2021, págs. 147-172.

atender a las circunstancias particulares del contribuyente. Esta disparidad doctrinal y jurisprudencial pone de manifiesto la necesidad de una clarificación normativa o una unificación de criterios que garantice la seguridad jurídica, la proporcionalidad y la equidad en el ámbito tributario.

4. DERECHO AL ERROR EN MATERIA TRIBUTARIA

El derecho al error en materia tributaria se refiere a la posibilidad de que los contribuyentes puedan incurrir en equivocaciones al cumplir con sus deberes fiscales sin que esto implique automáticamente la imposición de sanciones. Este principio busca generar un equilibrio entre la Administración tributaria y los ciudadanos, promoviendo así un sistema fiscal más equitativo y accesible²⁶.

Este derecho se sustenta en la idea de que cualquier contribuyente puede cometer errores, ya sea por desconocimiento, confusión o fallos involuntarios al presentar sus declaraciones fiscales. Un primer error realizado sin mala fe no debería llevar aparejada una sanción, ya que todo error constituye un aprendizaje de lo que la norma prohíbe²⁷. Diversas legislaciones han comenzado a incorporar este enfoque, reconociendo que castigar de forma rigurosa errores sin intención puede resultar desproporcionado y perjudicial.

Brindar la posibilidad de corregir errores sin enfrentarse sanciones desmedidas constituye una medida que incentiva el cumplimiento voluntario de las normas y fortalece la confianza en el sistema tributario. No obstante, para que este derecho funcione de manera efectiva, es esencial establecer límites claros y procedimientos específicos que resguarden tanto a la autoridad fiscal como a los contribuyentes²⁸. A nuestro modo de ver, solo con estas garantías se podrá construir un sistema tributario justo y duradero.

²⁶ GALÁN & ASOCIADOS, *El derecho al error tributario: un enfoque necesario en la justicia fiscal*, 2023. Disponible en: <https://www.galanasociados.com/el-derecho-al-error-tributario-un-enfoque-necesario-en-la-justicia-fiscal/>

²⁷ <https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/el-derecho-al-error-en-el-ambito-tributario> Consultado el 10 de junio de 2025.

²⁸ SEDEÑO LÓPEZ, J.F., “¿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, pág. 97

Aunque este derecho ofrece importantes ventajas, también presenta desafíos. Es imprescindible contar con un marco legal que defina con precisión qué se considera un “error” y cómo debe ser corregido. Las autoridades fiscales deben asegurarse de que este mecanismo no se utilice como excusa para eludir responsabilidades ni como vía para prácticas fraudulentas²⁹.

Finalmente, es clave que los ciudadanos conozcan sus derechos y los pasos que deben seguir para corregir cualquier equivocación, favoreciendo así una cultura fiscal responsable y comprometida con el cumplimiento normativo.

A continuación, en los puntos siguientes, analizaremos en primer lugar la regulación francesa sobre este derecho al error. Seguidamente expondremos cómo debería configurarse tal derecho en la normativa española.

4.1. El derecho al error en la normativa francesa

El derecho al error es una figura jurídica introducida en la norma francesa para “humanizar” la relación entre el ciudadano y la Administración, consagrado formalmente por la Ley francesa nº 2018-727 del 10 de agosto de 2018, conocida como la “*Loi pour un État au service d’une société de confiance*” (en adelante, ESSOC). Es importante remarcar que la propia ESSOC, en su artículo L100-1, establece que la misma regirá las relaciones entre la Administración y el público en general, por lo que, de este precepto se extrae la idea de que no es un derecho cuyo ámbito de aplicación se refiera única y exclusivamente a la relación jurídico-tributaria. También cabe reseñar que será de aplicación de manera supletoria, puesto que el mencionado artículo establece que se aplicará en ausencia de normas específicas que resulten de aplicación.

En el marco del ordenamiento jurídico francés, derecho al error fue formalmente reconocido por la ESSOC. Este principio fue incorporado en el artículo L123-1 del Código de Relaciones entre el Público y la Administración (CRPA), el cual establece que no puede imponerse una sanción administrativa si el error se corrige voluntariamente o a requerimiento de la Administración. Aunque el Código General de Impuestos (*Code*

²⁹ GARRIDO MARTÍN, L., “Error tributario, voluntariedad y dolo: fronteras necesarias”, en *Foro Jurídico Fiscal*, núm. 45, 2020, págs. 22-34.

général des impôts) no recoge expresamente este derecho como tal, su aplicación práctica se desarrolla principalmente a través de disposiciones contenidas en el Libro de Procedimientos Fiscales (*Livre des procédures fiscales*), que habilita ciertos mecanismos de regularización. En conjunto, este marco jurídico busca fomentar una relación más cooperativa y menos punitiva entre la Administración tributaria y los contribuyentes³⁰.

La ESSOC se basa en dos pilares fundamentales, en la introducción de un derecho a cometer errores con la finalidad de transitar hacia una Administración de consejo y servicio, así como la simplificación de los procedimientos tributarios.

En el artículo L123-1 ya mencionado anteriormente se determinan los requisitos indispensables para la aplicación de este derecho.

En primer lugar, se establece que no podrá ser objeto de sanción administrativa (ya sea pecuniaria o consistente en la privación de la totalidad o parte de una prestación debida) quien haya incumplido por primera vez una norma aplicable a su situación o que haya cometido un error material al facilitar información sobre su situación, siempre que haya regularizado dicha situación por iniciativa propia o tras haber sido instado por la Administración a hacerlo en el plazo que se le indique. Si que podrá imponerse sanción, sin que la Administración solicite al interesado la regularización de su situación, en caso de mala fe o fraude.

A continuación, se establece una serie de supuestos en los que el derecho al error no resultará de aplicación, siendo:

- Las sanciones necesarias para la aplicación del Derecho de la Unión Europea.
- Las sanciones impuestas en caso de incumplimiento de normas que defiendan directamente la salud pública, la seguridad de las personas y de los bienes o el medio ambiente.
- Las sanciones previstas directamente en un contrato.

³⁰ SOTO BERNABEU, L.: “El derecho a la regularización en caso de error: una nueva estrategia para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias”. En MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. y SANZ GÓMEZ, R. (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. 124.

- Las sanciones impuestas por las autoridades reguladoras a los profesionales sujetos a su supervisión.

Seguidamente, el artículo L123-2 se centra en determinar qué considera la norma como mala fe, enunciando así que “cualquier persona que deliberadamente ignore una norma aplicable a su situación actúa de mala fe en el sentido del presente título”. A esto añade que, en caso de litigio, la carga de la prueba de mala fe y fraude recaerá sobre la Administración, lo que supone una presunción de la buena fe del contribuyente.

En la práctica, esto significa que, cuando la Administración quiera negar al ciudadano el derecho al error o imponerle una sanción por una interpretación errónea de la norma, no basta con señalar que existió un incumplimiento, deberá aportar pruebas que acrediten de forma fehaciente que el contribuyente actuó de manera deliberada, ignorando conscientemente la norma aplicable. Esta exigencia probatoria alcanza un nivel elevado, pues probar la mala fe equivale a demostrar la voluntad intencionada de infringir la ley. Para ello, la Administración deberá recopilar indicios claros (por ejemplo, notificaciones previas que advirtieran del procedimiento correcto, reiteración de conductas similares pese a haber sido informados de la normativa, o documentación interna que refleje un conocimiento inequívoco de la obligación tributaria) y exponerlos en el expediente de forma ordenada y argumentada.

En paralelo, la presunción de buena fe del contribuyente opera como un escudo protector: hasta que no se rompa esa presunción mediante la prueba de la Administración, debe entenderse que el ciudadano ha actuado con honestidad y voluntad de cumplimiento. De este modo, la ESSOC refuerza la seguridad jurídica y alienta un trato más colaborativo, al tiempo que obliga a la Administración a elevar sus estándares de diligencia y transparencia en la gestión de los procedimientos fiscales.

4.2. El derecho al error en la normativa española

En este apartado analizaremos las distintas propuestas formuladas para la incorporación del derecho al error en el ordenamiento jurídico español. Se examinarán las vías posibles para reconocer este derecho de forma expresa, así como los mecanismos necesarios para su aplicación efectiva en el ámbito administrativo. El objetivo es

identificar las medidas que permitirían adaptar el marco normativo español a una concepción más garantista y comprensiva de la relación entre la ciudadanía y la Administración.

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

El 19 de mayo de 2022 se celebró la tercera sesión del Foro de debate técnico IEF/CDC, dedicada al derecho al error reconocido en la normativa francesa. La finalidad perseguida consistía en examinar las posibilidades que existen de incorporar tal derecho o, al menos, algunos aspectos, al ordenamiento tributario español.

Partiendo del debate suscitado en el citado Foro, el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC) formuló una propuesta dirigida a mejorar las posibilidades de rectificación de errores por parte de los sujetos pasivos sin sufrir la imposición de sanciones. Todo ello como parte de una estrategia tendente a incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias³¹.

Esta ley establece que el contribuyente que comete un error de buena fe en su declaración fiscal no será sancionado automáticamente si corrige el error espontáneamente o tras el requerimiento administrativo, siempre que el error se haya llevado a cabo de buena fe, siendo la Administración la que debe probar dicha mala fe. Este derecho no es aplicable a reincidentes o defraudadores, ni como un derecho a incumplir las obligaciones tributarias de forma tardía.

Este derecho constituye una manifestación del principio de confianza entre los ciudadanos y el Estado, ya que deja de ver al contribuyente como un adversario potencial y se le reconoce como alguien que puede equivocarse sin intención fraudulenta. Por lo tanto, implica un gran cambio en la relación que vincula a la Administración francesa y los ciudadanos, apostando así por una relación cooperativa. Es importante mencionar que,

³¹ 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.

con este derecho no se reconoce un verdadero “derecho al error”, sino más bien un derecho a corregir el error³².

El CDC afirma que podría introducirse una regulación sobre el derecho al error en nuestro ordenamiento jurídico, haciendo hincapié en que no se trata de una autentica rectificación de errores, sino más bien un mecanismo dirigido a facilitar la regularización voluntaria, mitigando las consecuencias de su incumplimiento³³.

Esta idea se refleja en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. Comité de personas expertas*³⁴, donde afirman que es “indispensable mejorar la relación de la Administración tributaria con los contribuyentes, evitando trasladar la impresión de culpabilidad y persecución a aquéllos que suelen cumplir sus obligaciones correctamente y que, en alguna ocasión, se retrasaron o se equivocaron en sus relaciones con la Administración”.

Para configurar adecuadamente un derecho al error en el ámbito tributario, resulta imprescindible abordar diversos aspectos clave que delimiten su alcance, garanticen su correcta aplicación y eviten un aumento injustificado de la litigiosidad. En primer lugar, es necesario definir los tipos de errores que podrían acogerse a este derecho, distinguiendo entre errores materiales, aritméticos o de interpretación razonable de la norma, y excluyendo aquellos que constituyan un incumplimiento consciente o doloso. En este sentido, deberá valorarse si la buena o mala fe del contribuyente es un factor determinante, estableciendo un régimen que premie la actuación diligente y transparente frente a conductas reiteradas o abusivas.

Asimismo, el CDC defiende que deben fijarse límites claros que permitan acotar el ámbito del derecho al error, evitando que su invocación genere incertidumbre o abra la puerta a conflictos innecesarios. El objetivo debe ser garantizar la seguridad jurídica,

³² *Ibid.*, págs. 2 y 3.

³³ *Ibid.*, pág. 4

³⁴ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS PARA ELABORAR EL LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria 2022*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

reduciendo al máximo la posibilidad de discusiones entre la Administración y los obligados tributarios.

Otro aspecto que el CDC considera esencial es determinar cuántos errores podrán admitirse por parte del mismo sujeto y en qué plazo temporal podrán ser subsanados. Estas medidas permitirán acotar el ejercicio del derecho y asegurar que no se convierta en un instrumento de elusión de responsabilidades.

Como límite infranqueable, el CDC considera que la admisión del derecho al error en ningún caso podrá suponer una reducción de la cuota tributaria, debiendo circunscribirse únicamente a la posible exoneración o moderación de recargos, intereses de demora y sanciones, siempre que el contribuyente regularice su situación de manera voluntaria y completa. Esta exigencia de rectificación íntegra del error deberá constituir un requisito indispensable para la aplicación del derecho.

Igualmente, defiende que será necesario determinar si este derecho se reconoce exclusivamente a los contribuyentes o si también puede extenderse a asesores fiscales o intermediarios que hayan intervenido en la elaboración de la declaración o el cumplimiento de la obligación tributaria.

Por último, el CDC considera que habrá que valorar el instrumento normativo idóneo para incorporar este derecho al ordenamiento jurídico. En función del alcance que se pretenda otorgarle, podría requerirse una reforma de la LGT que lo regule expresamente, o bien podría bastar una labor interpretativa desarrollada por la Administración tributaria a través de instrucciones internas, resoluciones vinculantes o guías de buenas prácticas.

Una vez establecidos los presupuestos necesarios para la regulación del derecho al error en el ordenamiento jurídico español, el CDC enuncia los posibles campos de actuación, que son los siguientes:

En primer lugar, plantea la posibilidad de reducir los intereses de demora en determinados casos, basándose en la ausencia del dolo. Esta medida implicaría introducir

una mora subjetiva, lo que se aproximaría al interés civil e implicaría un replanteamiento de dicha prestación.

Actualmente, los intereses de demora en el ámbito tributario tienen un carácter objetivo y automático, es decir, no dependen de la voluntad, la culpa o el dolo del contribuyente, sino que se devengan simplemente por el transcurso del tiempo en el que la Hacienda Pública ha estado privada del ingreso correspondiente. Esta concepción se basa en una lógica indemnizatoria: los intereses de demora compensan por el retraso en el pago de la deuda tributaria, independientemente de la causa que lo haya originado.

Sin embargo, si se introdujera un criterio subjetivo como la ausencia de dolo para modular o reducir estos intereses, se estaría rompiendo con este principio de objetividad. En la práctica, esto implicaría la introducción de una "mora subjetiva", propia del ámbito civil, en el que sí se tiene en cuenta la conducta del deudor para determinar la procedencia o el alcance del interés moratorio.

Este cambio conceptual implicaría un replanteamiento profundo del régimen jurídico de los intereses de demora tributarios, porque se alejaría del carácter puramente compensatorio que tienen en la actualidad, además de que se abriría la puerta a valorar los elementos subjetivos, como la intención o el error excusable, lo que podría generar un aumento de la litigiosidad al discutirse si concurren o no esos elementos. Asimismo, habría que establecer criterios objetivos y claros para determinar cuándo puede entenderse que existe o no dolo, lo que puede resultar complejo en la práctica administrativa.

En segundo lugar, el CDC propone admitir rectificaciones de errores no dolosos, aunque fuese después del requerimiento de la Administración. El hecho de que la Administración realice una actuación previa no agrava el ilícito.

En tercer lugar, otra de las propuestas que realiza el CDC es la de tomar en consideración, en un sentido positivo, el historial del contribuyente a la hora de valorar su responsabilidad. Actualmente las actuaciones pasadas del contribuyente se toman en consideración únicamente como un posible agravante por reincidencia, por lo que se propone que se tenga en cuenta como posible atenuante de responsabilidad.

En cuarto lugar, propone la intensificación de las actuaciones preventivas que permitan y faciliten la regularización voluntaria, refiriéndose a medidas como las cartas de aviso o las visitas preventivas.

Finalmente, y en cuanto al vehículo normativo, el CDC considera inevitable que la incorporación del derecho a rectificar el error se realice a través de una reforma de la LGT. La definición e introducción de un derecho a rectificar errores exige, por seguridad para todas las partes de la relación, su regulación mediante norma con rango de Ley. No obstante, algunos aspectos secundarios pueden preverse en disposiciones interpretativas o instrucciones de los departamentos de la Administración tributaria.

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

A continuación, examinamos las propuestas formuladas por la doctrina y de la Administración tributaria, así como diversas asociaciones que abogan por el reconocimiento del mencionado derecho al error en nuestra normativa tributaria.

En primer lugar, desde la doctrina, MARTÍN FERNÁNDEZ aboga por que se tenga en cuenta el historial del contribuyente en su vertiente positiva, con el fin de evitar el automatismo en la imposición de sanciones. Esta postura se inspira en el ordenamiento tributario francés, ya que, en el sistema español actual, dicho historial solo se valora en su dimensión negativa. Así se deduce del artículo 187 de la LGT, que prevé un aumento en la cuantía de la sanción en caso de comisión repetida de infracciones tributarias³⁵.

Por ello, propone una modificación del propio artículo 187, de manera que las sanciones solo se impongan cuando exista una resolución firme en vía judicial, y no simplemente en vía administrativa. Además, considera que el derecho a rectificar podría encontrar encaje en el artículo 153 de la LGT, relativo al contenido de las actas de inspección y a la determinación de la existencia de indicios de infracción tributaria por parte del actuario.

³⁵ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Un derecho al error sin ser sancionado por Hacienda”, disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/06/mercados/1517936284_261540.html Consultado el 15 de julio de 2025.

En paralelo, el mismo autor plantea la necesidad de revisar el artículo 179 de la LGT, señalando que las carencias técnicas del software utilizado por los contribuyentes no deben limitarse a aquellos facilitados por la AEAT, sino que también deben tenerse en cuenta los de uso privado, ya que igualmente pueden generar errores involuntarios no imputables al obligado.

A esta línea de pensamiento se suma la propuesta de GIL CRUZ, quien plantea la necesidad de reducir los plazos de respuesta a las consultas tributarias. Incluso va un paso más allá al sostener que, en caso de que la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) no responda a una consulta formulada por un obligado tributario, no debería poder imponerse ninguna sanción derivada de la actuación del contribuyente.

En esta misma dirección reformista, dicha autora plantea una propuesta más ambiciosa: la reforma de la LGT en diversos artículos. En concreto, se propone la modificación del artículo 34.1, que regula los derechos y garantías de los obligados tributarios. Esta reforma permitiría incorporar criterios como el historial del contribuyente, la cuantía y los plazos de cumplimiento, y siempre que no existiera el menor indicio de fraude³⁶.

En conclusión, y siguiendo la reflexión de CHICO DE LA CÁMARA, la Administración debería “asesorar, antes de sancionar y apoyar y liberar, en lugar de prevenir, a la vez que simplificar, en lugar de complicar”. A nuestro modo de ver, mediante la introducción del derecho a la regularización en caso de error se buscaría 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 sancione³⁷.

³⁶ GIL CRUZ, E. M.: El derecho al error tributario, primera edición, Aranzadi, Pamplona, 2023, pág. 164.

³⁷ CHICO DE LA CÁMARA, P. “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””, *Revista española de derecho financiero*, nº 189, 2021, pp. 41-80. pág. 9.

Por su parte, la Administración Tributaria entiende que, para la introducción del derecho al error en nuestro ordenamiento jurídico, es necesario establecer unos límites bien definidos, así como determinar qué contribuyentes se podrían beneficiar.

Desde la Subdirección General del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, se proponen diversos campos de actuación como son la reducción o anulación de los intereses de demora o no presuponer que cuando existe un requerimiento administrativo exista culpabilidad del contribuyente³⁸.

Por último, 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 apuestan por la introducción del derecho al error en el sistema tributario español, ya que así se daría efectividad a uno de los derechos fundamentales enunciados en el artículo 24 de la CE³⁹.

El derecho fundamental al que hacen referencia es la presunción de inocencia puesto que, la Administración tributaria, al imponer una sanción por la comisión de un error no reiterado, está vulnerando la presunción de inocencia, y nadie debería ser sancionado por equivocarse.

5. CONCLUSIONES

Tras analizar en profundidad la evolución de la relación entre los contribuyentes y la Administración tributaria, se constata una clara transformación hacia un modelo basado en la cooperación. Este nuevo paradigma deja atrás el enfoque tradicional, caracterizado por la desconfianza y la confrontación y da paso a una relación fundada en la transparencia, la confianza mutua y la asistencia al obligado tributario.

Este giro responde a la necesidad de superar una situación insostenible derivada de la rigidez sancionadora y la inseguridad jurídica que afectaban negativamente tanto a

³⁸ GENDRA REY, J. Foro de debate técnico IEF/CDC: *El Derecho al error*. 2022, págs. 3 y 4.

³⁹ GIL CRUZ, E. M. El derecho al error tributario, ob. cit. pág. 166.

la Administración como, especialmente, a los contribuyentes. En este contexto, la cooperación se presenta como un pilar esencial para garantizar la correcta aplicación del sistema tributario.

En este marco, es fundamental el desarrollo de medidas que fomenten el cumplimiento voluntario, tal y como recoge el Plan Estratégico de la AEAT 2024-2027. Entre estas, destacan aquellas dirigidas a asistir al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones, especialmente considerando que, bajo el régimen de autoliquidaciones, este asume el rol de primer intérprete de una normativa compleja que puede generar errores involuntarios por falta de conocimientos técnicos.

Por ello, adquieren particular relevancia los recargos por declaración extemporánea, que se configuran como un instrumento de naturaleza mixta: disuasorio, por un lado, y corrector, por otro, al permitir al contribuyente enmendar su incumplimiento. Cualquier reforma que pretenda introducir el derecho al error deberá tener en cuenta su compatibilidad con este régimen.

El análisis del derecho al error en el ámbito tributario revela su origen en el ordenamiento jurídico francés, lo que ofrece una referencia útil, aunque debe adaptarse a las particularidades del sistema español. Su incorporación ha sido objeto de propuestas por parte de diversos sectores, lo que evidencia una amplia aceptación social y apunta a su potencial positivo en la construcción de una relación cooperativa y en la mejora del cumplimiento voluntario.

Entre dichas propuestas, destaca la del CDC, que plantea una base sólida para su regulación. Esta debería orientarse hacia la mayor objetivación posible, delimitando claramente aspectos como el número y tipo de errores, su alcance temporal y otros elementos esenciales, para evitar incertidumbres en su aplicación.

Además, la introducción del derecho al error supondría un avance significativo en la subjetivación de la responsabilidad tributaria. Frente al actual modelo de responsabilidad objetiva, se propone valorar la conducta del contribuyente, exigiendo la prueba de la mala fe por parte de la Administración. Ello permitiría consagrar una

presunción de buena fe en favor del obligado tributario, en línea con los principios de una relación cooperativa.

Asimismo, cobra interés la posibilidad de considerar el historial del contribuyente no solo como agravante, sino también como atenuante, como ya anticipa el mencionado Plan Estratégico. Esta medida supondría una verdadera personalización en el tratamiento de los errores y pequeños incumplimientos, acercando la aplicación del derecho tributario a criterios más equitativos y racionales.

En definitiva, aunque el derecho al error aún no ha sido formalmente incorporado a nuestro ordenamiento, se observan avances significativos en esa dirección. No obstante, su implantación debe abordarse con cautela, asegurando que su diseño cumpla el objetivo principal de incentivar la regularización espontánea, sin llegar a convertirse en un incentivo al incumplimiento.

6. BIBLIOGRAFÍA

ALMUDI CID, J. “Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo tras la reforma operada por la Ley 11/2021: ¿un paso adelante o dos atrás?”, *Crónica Tributaria*, nº 181, 2021.

CHICO DE LA CÁMARA, P. “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’”. *Revista española de derecho financiero*, nº 189, 2021, pp. 41-80.

CIS, Estudio nº 3418, “Opinión pública y política fiscal (XL)”, julio 2023.

COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS PARA ELABORAR EL LIBRO BLANCO SOBRE LA REFORMA TRIBUTARIA (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* 2022. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

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

DÍEZ-OCHOA Y AZAGRA, J.M. “Consideraciones y supuestos prácticos en torno a la nueva regulación del artículo 27 de la LGT”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 468, 2022.

DIRECCIÓN GENERAL DE FINANZAS PÚBLICAS DE FRANCIA. “*Charte des droits et obligations du contribuable vérifié*”, 2020.

GALÁN & ASOCIADOS. El derecho al error tributario: un enfoque necesario en la justicia fiscal, 2023. Disponible en: <https://www.galanasociados.com/el-derecho-al-error-tributario-un-enfoque-necesario-en-la-justicia-fiscal/>

GARRIDO MARTÍN, L. “Error tributario, voluntariedad y dolo: fronteras necesarias”, *Foro Jurídico Fiscal*, núm. 45, 2020.

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

GIL CRUZ, E.M. *El derecho al error tributario*, Aranzadi, Pamplona, 2023.

HINOJOSA TORRALVO, J.J. “Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria en la Ley 25/1995”, en *Impuestos*, núm. 18, septiembre, 1995, pág. 15.

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

MARCO PEÑAS, E. “La naturaleza de los recargos por declaración extemporánea voluntaria”, *Revista de contabilidad y tributación*. CEF, núm. 320, 2009.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J. “Un derecho al error sin ser sancionado por Hacienda”. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/06/mercados/1517936284_261540.html
Consultado el 15 de julio de 2025.

PÉREZ ROYO, F. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, págs. 174 y 335.

SANZ GÓMEZ, R. “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma”, en *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, noviembre 2019.

- La “relación cooperativa” entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal, II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario, 2013.

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

SOLER ROCH, M.T. *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*; Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974.

- Tax Administration versus Taxpayer: A New Deal?, *World Tax Journal*, octubre 2012.

SOTO BERNABEU, L. “El derecho a la regularización en caso de error: una nueva estrategia para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias”. En 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.

TOVILLAS MORÁN, D.; GARCÍA DÍEZ, E. “El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo: una figura que requiere reforma”, *Crónica Tributaria*, nº 181, 2021.

ZORNOZA PÉREZ, J. “El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador.”, Madrid, Civitas Ediciones, 1992.