

Orden del día del Foro de debate técnico IEF/CDC (19/5/2022): el Derecho al Error

11.00 h.: El derecho al error en la normativa francesa: ideas para su incorporación al ordenamiento español. Javier Martín Fernández. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, UCM (30-45 min).

Agradece la convocatoria, y comienza hablando de la legislación francesa diciendo que el régimen de sanciones es igual al español. Pero en lo que difiere es en la regulación contenida en el artículo 27 de la LGT. No existen recargos por presentación extemporánea.

La regulación contenida en la referenciada ley francesa, no solo regula el ámbito tributario. Su contenido es de ámbito administrativo. Contempla la posibilidad que cualquier ciudadano pueda equivocarse en el cumplimiento de una obligación administrativa.

En nuestro ordenamiento jurídico, el Historial del Contribuyente se utiliza en sentido negativo; esto es, se evalúa el comportamiento del contribuyente durante el lapso de prescripción del impuesto, 4 años, para sancionarle.

En Francia se hace en sentido inverso, si el contribuyente no ha cometido ninguna infracción en el lapso de cuatro años, “juega a su favor”.

Específica el catedrático que no es propiamente Derecho al Error, si no, Derecho a rectificar el error cometido. Por supuesto el sujeto no debe estar en trama de fraude, ni en procedimiento sancionador de tributos europeos, pues la Administración no tendría potestad para ello.

Continúa en el sentido de que en la legislación francesa, no hay sanción por error y sí hay reducción de los intereses de demora.

Comenta que en Singapur es prácticamente igual que en Francia.

En la legislación francesa se recoge el derecho al error basado en 2 principios:

- 1) Buena Administración, que ya está recogido en nuestra constitución.
- 2) Relación Cooperativa, recogida en los artículos 95 y 92.1 de la LGT.

Así mismo en el Principio de Buena fe, aunque este, reconoce el Sr. Martín, no se aplica en la práctica, porque a diferencia con lo que ocurre en el Derecho Civil, esta presunción de inocencia se encuentra viciada.

En nuestro ordenamiento jurídico debería incorporarse de una forma efectiva este “derecho a la rectificación”. **¿CÓMO?**

- 1) En base al principio de Buena Administración: dos vías

1.1.) supone tener en cuenta el historial del contribuyente, en sentido positivo, claro.

1.2.) Las consultas tributarias, hoy por hoy hay 6 meses para contestar. Lapso demasiado amplio, perdiendo su efectividad; pero es que ni se cumple con el mismo.

Parecería razonable que habiendo presentado consulta y no habiendo sido respondida, no se sancionara.

2) Modificar la LGT, difícil con la situación actual parlamentaria. Habría que modificar el art. 34.1 en conjunción con el historial del contribuyente. Regularlo, según cuantía, plazos para el cumplimiento de la obligación, y por supuesto, no debe existir el menor atisbo de fraude.

Modificar así mismo el artículo 179.2, entendiendo que las deficiencias técnicas de los software puedan ser debidas a los de uso privado y no solo los que la AEAT pone a disposición.

En la actual reforma en ciernes de la obligatoriedad y requisitos que debe reunir las facturas, estaría bien aprovechar la legislación y modificar estos artículos.

Además el artículo 179.2, para cuando las consultas no hayan sido contestadas.

El artículo 187.1, en el sentido de aplicar la sanción cuando estas sean firmes en vía judicial, no solo en vía administrativa.

3) Respecto al principio de cumplimiento cooperativo, si se consigue demostrar que se ha puesto y hecho todo cuanto estaba en mano del contribuyente, tampoco sancionar.

¿QUÉ SE PUEDE HACER SIN MODIFICACIÓN LEGISLATIVA?

1) Elaborar una instrucción conjunta de Gestión con Inspección donde se evite el automatismo de las sanciones en base, por ejemplo, al historial del contribuyente.

2) En el artículo 153.g) de la LGT se habla del contenido mínimo de las actas de inspección en el sentido de que tienen que contener los indicios de la infracción. No es así en Gestión, por lo que no se sabe qué va a ocurrir. Cabría o podría entenderse que, tras la liquidación provisional, el contribuyente no presentara recurso porque sabe que NO se le va a sancionar.

3) El Plan de actuación de la AEAT, en el componente 27, mencionar que si se suscribe el CBPT y se realiza el informe de transparencia, que no se sancionara.

4) La instrucción 1/2016 de la Fiscalía General del Estado, menciona el artículo 31.bis del código penal, extrapolable al ámbito que nos ocupa.

5) Exención a la sanción si se justifica que se ha presentado consulta tributaria y no la han contestado.

6) La Administración tiene que justificar porqué sanciona y no, no justificar porqué sanciona.

11.45 h: Intervención de Jesús Gendra. SG de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa (20 min):

En su opinión establecer un control intensivo de las declaraciones encaja bien con el Departamento de Gestión. Sin embargo para llevarlo a nuestro ordenamiento jurídico habría que:

- 1) Depurar los errores que estarían dentro del “derecho al error o el derecho a la rectificación”, estableciendo límites y líneas rojas.
- 2) ¿A todos los contribuyentes?
- 3) Derecho a rectificar sí, pero con exigencias y cumplimiento de unos requisitos: que no recurra, que regularice completamente, etc.

Actualmente tenemos en nuestra legislación como medidas preventivas:

- 1) El sistema de información de la AEAT.
- 2) El sistema de información propio de Tributos. La AEAT no tiene competencia para establecer los criterios de actuación en materia de tributos, esto es competencia de la DGT.
- 3) Un sistema de ayuda a los contribuyentes y de avisos de posible comisión de una infracción o error.
- 4) Los intereses de demora (3,75%), los recargos por presentación extemporánea y las sanciones. Respecto a los intereses, bueno podría plantearse la supresión, pero en definitiva, también los paga la AEAT, con lo que no tiene mucho sentido. Además su finalidad o naturaleza es financiera, no sancionadora. Los recargos del artículo 27 de la LGT, se han disminuido hasta el 1% por cada mes, con un máximo del 15% anual. (aspecto coincidente con el sistema tributario francés). Y por último, respecto a las sanciones, en la actualidad suponen el 50% de la cuota no pagada en su momento; si aplicamos la reducción del 25% en caso de pago sin recurso y con la posibilidad de poder aplazar incluso en esta fase.

Cuando se regulariza voluntariamente las sanciones pueden experimentar hasta el 60% si hay acuerdo y del 40% si se paga y no se recurre.

En su opinión, es más el “ruido que las nueces”, visto desde un punto de vista práctico.

La gran diferencia con el sistema francés es que en éste no hay sanción aún cuando haya habido requerimiento por parte de la AEAT, además de la exención total en intereses ni recargos cuando no haya habido dolo o culpa en la comisión de la infracción.

TRES CAMPOS DE ACTUACIÓN EN SU OPINIÓN:

- 1) Reducir o anular los intereses de demora desnaturalizaría los mismos.
- 2) No presuponer que cuando haya requerimiento existe culpabilidad.

3) Incremento de las reducciones en las sanciones. Con la reciente modificación del artículo 27, ha quedado poco margen para poder reducirlos. Las sanciones contenidas por ejemplo en el artículo 198 de la LGT con requerimiento son 120€ y reducción y 60€ sin requerimiento y reducción. El artículo 191 (dejar de ingresar en plazo), la sanción supone el 50% de la cuota no pagada y llega a reducirse un 30%+40%, con lo que se queda efectivamente en un 21%. Establecer sanciones de cuantía simbólica podrían ser no disuasorias. La modificación del artículo 27 va a hacer resentir el sistema y aún no se ha evaluada adecuadamente.

En definitiva, en su opinión, la AEAT reclama un escenario de certeza y seguridad jurídica para poder realizar su trabajo, por tanto las modificaciones que operen han de realizarse vía cambio normativo.

12.05 h: Intervención de los representantes de las asociaciones (15 min. por intervención)

Por orden de intervenciones:

1)Joan y Adolfo, de FETTAf, apelan a indicaciones establecidas en el Libro Blanco en base a los principios de buena fe, al respeto a la presunción de inocencia, para que nos movamos en un escenario de certeza y seguridad jurídica.

2)AECE, su aportación consiste en que se concrete más la infracción.

3)Luis de Economistas, coincide con que es necesario delimitar el ámbito objetivo del error que podría ampararse en la exención de la sanción, así como el ámbito subjetivo, ¿qué contribuyentes, les sería de aplicación a los reincidentes?.

4)Alicia Rodríguez Hitos, de CGCGS:

“Soy Alicia Rodríguez Hitos, Graduado Social ejerciente y vengo en representación del Consejo Nacional de Colegios de Graduados Sociales de España.

Un cordial saludo y agradecimiento, para todos los aquí asistentes y especialmente al Presidente del Consejo de Defensa del Contribuyente y a la Directora de Estudios del Instituto de Estudios Fiscales, Gracias también a Javier Martín y a Jesús, por sus exposiciones.

Sentimientos de esperanza e ilusión, por estar en este Foro abordando esta materia, para que se reconozca en el ámbito tributario unos de los derechos del ser humano. El ERROR y su consiguiente rectificación. Reconocer este derecho en el sistema tributario es construir un sistema más humano, más empático y más “resiliente”. Reconocer este derecho es dar efectividad a uno de derechos fundamentales contenidos en el artículo 24 de nuestra CE: “EL DERECHO A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA”.

La Administración Tributaria cada vez que impone una sanción por la comisión de un error, no reiterado, está vulnerando este principio. Nadie puede ser sancionado por equivocarse. Y en nuestro país, sucede.

La puesta en marcha de la ADI, manifiesta que el cumplimiento de las obligaciones tributarias es una labor compleja, sustantiva y procedimentalmente hablando.

El sistema está configurado, en general, para cumplir con las obligaciones tributarias vía autoliquidación, lo que conlleva disponer recursos materiales y conocimientos específicos, que en la mayoría de los casos, el contribuyente no tiene y acude a un profesional. Y aquí entramos los profesionales. Reconocer el derecho al error del contribuyente, es reconocer el derecho al error del profesional, porque el contribuyente no se equivoca, aunque él sea el responsable de la autoliquidación, somos los profesionales los que por desconocimiento (por tanto cambio normativo que genera inseguridad jurídica), o una errónea interpretación o un “olvido”, los que cometemos el error. Es cierto que tras un procedimiento administrativo largo, y con relativos recursos invertidos, hemos conseguido demostrar que pusimos la diligencia debida en el cálculo y confección de la autoliquidación o que la información no contenida en el modelo requerido, ya obra en poder de la Administración, para que, en algunos casos, no se haya impuesto finalmente la sanción.

El Sr. Sanz Gómez en su artículo contenido en los documentos de trabajo 11 del 2019 de este Instituto, ya hace un recorrido desde el 1996 cuando el Defensor del Pueblo decía que era posible que un contribuyente repitiera durante el período de prescripción de un impuesto, un error, de forma reiterada (entiendo por desconocimiento), y que debía controlarse más, pero no sancionarse. En los anteproyectos de la ley de lucha contra el fraude en 2018 y la reforma de la LGT en 2001, iban en este camino, según el Sr. Sanz.

Por otro lado, en el PLAN ESTRATÉGICO DE LA AEAT 20-23, se contempla, en el componente VII. (denominado) EJES VERTEBRADORES DE LAS ACTUACIONES 2020-2023 Las líneas de actuación de la Agencia Tributaria para el período 2020-2023, (...), se dirigen a ampliar los efectos de su actuación potenciando todas aquellas medidas preventivas en materia de asistencia al contribuyente, con un nuevo modelo de asistencia integral, y control a priori, con el objetivo de mejorar el cumplimiento tributario voluntario (ADI, administración digital integradora).

Por su parte la El Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia consta de diez políticas palanca para impulsar el proceso de transformación, aumentar la productividad y el crecimiento potencial de la economía. A su vez se desglosan en treinta componentes que recogen las inversiones y reformas necesarias para modernizar el país.

En el componente 27 de este Plan de Recuperación, se prevén inversiones (en total, 596 millones en el periodo 2020-2024) para mejorar los medios humanos -con aumento de la plantilla- y materiales con que cuenta la Agencia Tributaria. Además de que se contempla la mejora de la atención al contribuyente, con la implantación de la

Administración Digital Integral, la denominada ADI, que ofrece asistencia a los ciudadanos de manera electrónica

Uno de los objetivos de este componente es, además de la mejora de la eficacia de la lucha contra el fraude, incentivar el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente.

Y digo en el seno de este foro, que uno de los mejores incentivos para el cumplimiento voluntario del contribuyente es sin lugar a dudas, la no penalización de su error. El saber que PUEDE EQUIVOCARSE, saber que tiene DERECHO AL ERROR y que no va a ser sancionado.

En cuanto a los intereses de demora, en mi opinión tienen una naturaleza financiera y desde este punto de vista, son asumibles.

La reciente reforma del artículo 27 de la LGT por la Ley 11/2021, que contempla una reducción en los recargos por pagar fuera de plazo, va en buena línea y son razonables. No así la sanción cuando ha habido error, por su puesto, sin dolo ni culpa.

Alusiones a comentarios.

-Error, por definición, es no querer equivocarse, lo que echa fuera de este concepto la tipología de error que se deba a dolo a querer defraudar, en mi opinión.

5) Pilar de Gestores Administrativos. Hace referencia a la STJUE sobre el modelo 720 para referirse a que una sanción desproporcionada no ayuda al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Apela a su vez a la aplicación desigual para situaciones desiguales de la norma, en referencia a los profesionales.

6) Arturo de AEDAF, larga exposición pero en la línea de lo apuntado.

7) Jaime del Consejo general de la abogacía. Para ellos el problema principal es el automatismo en la aplicación de las sanciones. En línea con mi exposición, establece que en un Estado de derecho ha de garantizarse la presunción de inocencia, por supuesto, quedando fuera el tipo de error que sea cometido por dolo o culpa. Cuestiona así mismo si es únicamente válido el criterio de la DGT. Habla de que cuando se abordó la reforma de la LGT se establecieron dos líneas para establecer las conductas que podrían ser calificadas como infracción; finalmente se optó por crear una serie de conductas objetivas, 16, y ello implica que el funcionario actuante se limite a la aplicación de los tipos contenidos en las conductas.

Sus aportaciones consisten:

1º) Establecer criterios de instrucción emitidos por el servicio de Gestión e Inspección; esta medida está en sintonía con lo aportado por el Sr. J.Martín.

2º) Atribuir a órganos distintos la instrucción de los procedimientos de gestión y sancionador, que tengan conocimientos jurídicos y que apliquen el “DERECHO”.

3º) Si el reconocimiento del “Derecho al error” ha de hacerse vía cambio legislativo de la LGT, que se contemple la opción de reconocimiento de este derecho para aquellos contribuyentes que estén asesorados por un profesionales.

8) Rosa Prieto, por parte de la AEAT. En su opinión, coincidente con la de Jesús Gendra, es necesario objetivizar una regulación que resulte cómoda para su aplicación, pero que dé seguridad jurídica y solo podrá hacerse si se aborda este reconocimiento vía cambio legislativo, pues es lo suficientemente sensible el tema como para hacerlo a través de una instrucción interna. Aporta que se está realizando por parte de la AEAT actuaciones preventivas que van en la sintonía de, no de reconocer el derecho a corregir el error, si no en prevenir que se produzcan errores. Así lo recoge el Plan Estratégico 20-23 de este organismo. El hecho de estar incluidos o haber suscrito el CBPT es un indicio de “buena fe”, pero no puede ser “patente de corso”, no puede ser un blindaje.

Comenta que se está trabajando en un CBPT para pymes y autónomos.

Menciona también, que hay asesores que ayudan o cometen ilícitos y aunque no es el foro, quiere decirlo porque no están exentos de responsabilidad.

9) Jesús Gendra, vuelve a intervenir para decir y confirmar el dato aportado por Rosa Prieto, en el sentido de que el volumen de sanciones es pequeño para el volumen de procedimientos abiertos. El funcionario necesita reglas claras, hecho que puede beneficiar al contribuyente. En su opinión es mejor hacerlo vía cambio normativo, aunque apunta un par de cosas para intentar llevarlo a efecto a través de instrucciones.

13.30 h: Debate entre todos los asistentes

Apertura esta última fase de la jornada D. Jose Andrés (por parte de la abogacía) y comenta que igualdad no es tratar a todos por igual, si no, categorizar a los contribuyentes. Hace una referencia al sistema holandés y apunta que la relación de la administración con el contribuyente es un contrato en toda regla en el que se permite un margen de error del 5% de la cuota. Por parte del asesor fiscal, éste ha de elaborar una lista de sus clientes y existe un Registro de asesores, de tal modo que aquel asesor cuyo cliente cometa fraude, puede ser excluido de este registro (entendí). El asesor por lo tanto, no incluye a todos sus clientes en la lista.

Apunta que el CBPT en realidad no compromete a nada.

Interviene después Arturo de AEDAF y por videoconferencia por estar con COVID, D. Carlos Gómez, subdirector general que lamenta no haber podido estar. Explica lo que para él supone el derecho al error y en su opinión no habría que hacer cambios normativos porque en el código penal, en el artículo 14, ya está reconocido y por aplicación supletoria tendría cabida. Así mismo en el artículo 27 y 179 de la LGT de forma indirecta se reconoce.

Las vías que se pueden acometer podrían ser:

1º. Una mayor sensibilización

2º. Tener en cuenta, en positivo, el historial del contribuyente.

3º. Realizar comunicaciones o avisos, que no requerimientos, de información sobre la posible comisión de una infracción al contribuyente.

Intervengo para aclarar a Rosa Prieto que estamos hablando de un reconocimiento al derecho al error o a la subsanación del error, que se comenta por imprudencia, desconocimiento e incluso, u olvido. No nos referimos al error que pueda cometerse con intención ni mucho menos con la idea de cometer fraude tipificado como infracción tributaria, venga por el contribuyente o venga por el profesional.

Finalmente vuelve a intervenir el catedrático Javier Martín, para aclarar que él ve encaje al reconocimiento de este derecho en el artículo 153.g y realizar las modificaciones o adaptaciones tributarias vía instrucción administrativa.

Además que el CBPT vaya de la mano de la elaboración del informe de transparencia.

14.30 h: Fin de la jornada

El presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, interviene para agradecer a todos la participación e indica que se remitirá un borrador de la sesión para que se realicen las objeciones que se estimen oportunas.