

# Foro de debate técnico IEF/CDC

## El derecho al error

15 de junio de 2022

### I.- Presentación

El 19 de mayo de 2022 se celebró la tercera sesión del Foro de debate técnico IEF/CDC, dedicada, en este caso, al derecho al error, reconocido en la normativa francesa. La finalidad perseguida no es otra que la de examinar las posibilidades que existen de incorporar tal derecho o, al menos, algunos de sus aspectos, al ordenamiento tributario de nuestro país.

Las páginas que siguen a continuación constituyen la relatoría de la citada sesión, que será utilizada para conocimiento de los miembros del Foro y, en su caso, para dar lugar a un posterior informe o propuesta del CDC.

En esta sesión, como resulta ya habitual en el Foro, se contó con la intervención inicial de un académico, que cumple la función de analizar la cuestión planteada y centrar el debate posterior. En este caso, fue Javier Martín Fernández, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la UCM, al que citamos expresamente porque ha remitido un breve estudio sobre la materia, con formulación de propuestas concretas, que incorporamos parcialmente a la presente relatoría.

A continuación, tuvo lugar una exposición por parte del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, que fue seguida de las intervenciones de los representantes de los colegios profesionales y asociaciones y un debate posterior entre todos los asistentes.

Siguiendo el orden descrito, pasamos a exponer el contenido de la sesión.

### II.- Posibilidades de incorporar el derecho al error al ordenamiento tributario español

#### 1.- El derecho al error en la normativa francesa. Ideas para su incorporación al ordenamiento español (Martín Fernández, J.)

El parlamento francés aprobó la Ley núm. 2018-727, de 10 de agosto de 2018, sobre “*Un Estado al servicio de una sociedad de confianza*” (*Loi pour un État au service d’une société de confiance*)<sup>1</sup>. La misma, según Gérald Darmanin, Ministro en ese

---

<sup>1</sup> <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2018/8/10/CPAX1730519L/jo/texte>.

momento de Acción y Cuentas Públicas y que defendió el entonces proyecto, parte de dos pilares fundamentales. De un lado, la introducción de un derecho a cometer errores para todos, con el objetivo de transitar hacia una Administración de consejo y servicio. De otro, la simplificación, en profundidad, de los procedimientos, corrigiendo el celo regulador que, como cualquier exceso, es dañino e impulsando, a su vez, mecanismos de control de la actuación administrativa.

Resulta muy relevante que no se trata de un marco conceptual restringido a la materia tributaria, incorporándolo en uno general de actuación y servicio público. Varios aspectos destacan del mismo en nuestro ámbito. De un lado, la incorporación del derecho a la fijación definitiva de la posición administrativa, como integrante del modelo de cumplimiento cooperativo. De otro, la utilización, sin complejos, de algo ajeno a la práctica normativa habitual española: la introducción de medidas con carácter experimental, sujetas a evaluación de resultados y control posterior.

La idea que sustenta el “*derecho al error*” (*droit à l’erreur*), el emblema de la norma y, como veremos más adelante, más un slogan propagandístico que una realidad, es que obedece a un principio de sentido común. En definitiva, la posibilidad de que cada francés se equivoque en su actuar ante la Administración, en particular, cuando presente sus declaraciones tributarias, sin arriesgarse a una sanción desde el primer incumplimiento. Por tanto, el contribuyente debe poder rectificar, espontáneamente o durante un control, cuando su error se ha llevado a cabo de buena fe, es decir, cuando no haya ignorado, “*deliberadamente una regla aplicable a su situación*”<sup>2</sup>. Para ello, se revierte la carga de la prueba, correspondiendo a la Administración demostrar su mala fe. Ahora bien, no resulta aplicable a reincidentes o defraudadores, ni como un derecho a incumplir obligaciones tributarias de forma tardía.

En este sentido, la Ley supone, en primer lugar, la asunción de la dificultad de aplicar el sistema tributario, susceptible de conducir a incumplimientos involuntarios de los ciudadanos<sup>3</sup>. Ello lo pone de manifiesto la propia exposición de motivos al vincular sus previsiones con “*la complejidad de las normas y de los procedimientos*”<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Art. 123-2 del *Code des Relations entre le public et l’Administration*.

<sup>3</sup> PERRIN, A. y VIDAL-NAQUET, A. : « Quel droit à l’erreur? », *Actualité Juridique. Droit Administratif*, núm. 32, 2018, p. 1837.

<sup>4</sup> MEYNAUD-ZEROUAL, A. (2018), “Le droit à l’erreur en matière administrative. Réflexions prospectives autour d’un projet de loi”, *Droit Administratif*, núm. 4, 2018.

La generalización del régimen de autoliquidaciones (como expresión del traspaso de la responsabilidad de aplicación de los tributos de la Administración a los contribuyentes), está siendo acompañada de un refuerzo de los instrumentos de información y asistencia. Ahora bien, este traspaso ha de impactar también en el régimen sancionador, lo que se reconoce con el derecho que comentamos, sin que le afecte la existencia de tales instrumentos.

En segundo lugar, una muestra de subjetivación del sistema tributario, al configurarse el “*derecho al error*” como uno más de los reconocidos a los contribuyentes<sup>5</sup>. Para ello se integra en la propia delimitación de la potestad sancionadora, creando una “*obligación de regularización*”, so pena de recibir una sanción<sup>6</sup>.

Ello nos fuerza a denominarlo de otro modo, pues no se reconoce un verdadero “*derecho al error*”, sino a corregirlo, aplicable una vez para el mismo error, ya sea de forma espontánea o a través de un requerimiento administrativo<sup>7</sup> y dentro del plazo que se le haya indicado, incluso cuando se esté siendo objeto de una comprobación o investigación tributaria. De hecho, el nuevo capítulo III del Título II del Código de las relaciones entre el público y la Administración francesa pasa a denominarse “*derecho a la regularización en caso de error*”, y no “*derecho al error*” como, en general, se nos ha transmitido<sup>8</sup>, de aquí la calificación realizada de slogan propagandístico.

Este último únicamente opera cuando se haya desobedecido una norma o cometido un error material en la declaración responsable por vez primera, nunca en caso de mala fe o fraude. Tampoco, entre otros, en los procedimientos sancionadores por vulneración del derecho de la Unión Europea.

Por tanto, implica un profundo cambio en la relación que vincula a la Administración francesa y los ciudadanos, tanto en las prácticas a seguir como de filosofía, en torno a un valor clave: la confianza. Es preciso que aquella asesore

---

<sup>5</sup> PLESSIX, B. : « Le droit à l’erreur et le droit au contrôle », *Revue Française de Droit Administratif*, núm. 5, 2018, p. 847.

<sup>6</sup> PERRIN, A. y VIDAL-NAQUET, A.: *op. cit.*, p. 1838.

<sup>7</sup> PLESSIX, B.: *op. cit.*, p. 848.

<sup>8</sup> SANZ GÓMEZ, R.: “Derecho sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11/2019, p.p. 314-315.

antes de sancionar; apoye y libere, en lugar de prevenir, y simplifique, en lugar de complicar. En definitiva, apostar por la relación cooperativa. A su vez, su configuración técnica permite algo a lo que nuestro sistema permanece impermeable: una relativa distinción de los contribuyentes en función de su “*historial*” tributario, que en nuestro país solo se considera en los supuestos de reincidencia donde la sanción se incrementa, pero no en sentido contrario.

Por último, la norma incorpora reducciones en los intereses de demora exigidos en Francia y de los cuales no nos ocupamos, ya que se trata de una prestación híbrida que conjuga nuestra prestación accesoria con los recargos por declaración extemporánea.

De todo lo anterior cabe concluir, para Martín Fernández, que debemos de aprender del modelo francés. Conclusión que se refleja en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. Comité de personas expertas*<sup>9</sup>, donde se afirma 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. En este contexto, algunos países han adoptado un modelo que permite aliviar la represión sobre determinados incumplimientos o errores. En este sentido, el Comité recomienda que se estudie la posibilidad de aligerar las sanciones en supuestos de fallos o incumplimientos menores, en línea con lo que se hace en otros países como Francia o Singapur*<sup>10</sup>”.

En concreto, el autor formula determinadas ideas, unas requieren de modificaciones de la LGT y otras no. Entre las primeras se encuentran las siguientes:

a) Incorporar el derecho al error dentro del catálogo de derechos y garantías de los obligados tributarios del art. 34.1. Ello supone tener presente, a efectos sancionadores, su historial de los últimos cuatro años ante un primer error por cada tributo, siempre que, primero, la cuota dejada de ingresar no supere determinada cuantía. Segundo, la satisfaga en un plazo determinado y sin la exigencia de recargos por declaración extemporánea. Tercero, que, pese a ser un

---

<sup>9</sup> Madrid, 2022, p. 201.

<sup>10</sup> En Singapur se reconoce, expresamente, la posibilidad de que los obligados tributarios cometan errores en sus declaraciones, partiendo de que actúan de buena fe. Para ello la Administración toma en consideración si han existido evidencias de comisión de fraude. De no existir, tiene en cuenta sus circunstancias personales, historial de cumplimiento, cooperación durante las inspecciones y compromiso con el cumplimiento futuro para poder adaptar la aplicación del derecho al error de una manera individualizada.

primer error, no se participe en una trama de fraude o estemos ante un procedimiento por vulneración del derecho de la Unión Europea.

b) Incorporar al art. 179.2, dentro de los supuestos de exención de responsabilidad:

- En su letra e), extender sus efectos a las deficiencias técnicas de los programas informáticos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y no únicamente a los facilitados por la Administración. Para ello será necesario que el proveedor informático lo certifique.

- Una nueva letra, cuando no se haya contestado en plazo una consulta y el consultante haya actuado según los criterios manifestados en aquella, siempre que pongan de manifiesto una interpretación razonable de la norma.

- Una nueva letra, con una previsión similar a la contenida en el art. 31.bis del CP, de acreditarse que se cuenta con un modelo de cumplimiento tributario y se está aplicando de forma efectiva.

c) Incorporar al art. 187.1:

- En su letra a), sustituir la referencia a que las sanciones sean firmes en vía administrativa por la vía judicial.

- Una nueva letra para tener presente el nuevo derecho reconocido en el art. 34.1.

Pese a lo anterior, Martín Fernández considera que pueden alcanzarse algunas de las finalidades pretendidas sin modificaciones en la LGT, a través de una nueva forma de actuar por parte de la AEAT, plasmada en una Instrucción conjunta de los Directores de las Dependencias de Gestión e Inspección, donde se:

a) Evite el automatismo en la imposición de sanciones acudiendo al historial del contribuyente.

Recuerda que todo acto de imposición de sanción ha de estar suficientemente motivado, pero no el contrario. Así, el art. 153.g) de la LGT, establece que toda acta de inspección debe hacer referencia a la *“existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias”*. Pese a que no existe una previsión similar en los preceptos que regulan el procedimiento de gestión, nada impide que pueda incorporarse en sus resoluciones.

Sin duda, la presencia de esta referencia en las propuestas de liquidación de gestión evitará litigiosidad, pues el contribuyente puede aquietarse a las mismas, al conocer que no se le va a imponer sanción alguna.

b) Excluya de responsabilidad por infracción tributaria cuando, en primer lugar, se suscriba el CBPT y presente el Informe de Transparencia, ya que, si la AEAT cumple con sus obligaciones dimanadas del primero, habrá puesto a disposición de esta última una serie de información complementaria que ha podido analizar de forma exhaustiva.

En segundo lugar, también cuando acredite que cuenta con un modelo de cumplimiento tributario y lo está aplicando de forma efectiva. Para ello es oportuno que se siga el ejemplo de la Instrucción 1/2016 de la Fiscalía General del Estado en relación al art. 31.bis del CP. En definitiva, establecer las pautas del modelo y como se garantiza su cumplimiento para lo cual entendemos resulta esencial acudir a la norma UNE 19602 de *Compliance* tributario.

Por último, la misma exclusión de responsabilidad operaría si justifica que presentó en plazo una consulta tributaria donde vertió una interpretación razonable de la norma y la Administración, en el momento de la comprobación, aún no ha contestado.

## **2.- El análisis realizado por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT**

Tras la exposición y propuestas que acabamos de describir, el Departamento de Gestión Tributaria intervino señalando, en primer lugar, que es un aspecto sobre el que ya venían trabajando en el ámbito del control extensivo. Y ello porque dicho tipo de control se proyecta sobre millones de contribuyentes –hay 22 millones de declaraciones de IRPF- y es, por ello, donde se verifican los más numerosos casos de pequeños incumplimientos. El estudio de poder tener en cuenta un hipotético derecho al error no obsta, claro está, a la necesidad de garantizar un estándar mínimo de cumplimiento.

Dicho lo anterior, las propuestas y reflexiones que se formularon desde el Departamento pueden estructurarse del siguiente modo:

En primer lugar, entienden que, si queremos introducir el derecho al error, lo primero que debe hacerse es decidir qué tipo de errores pueden tener encaje en el mismo.

Esto es, debe valorarse si, a estos efectos, es indiferente la buena o mala fe del contribuyente o si su conducta es dolosa o meramente negligente.

En segundo lugar y en relación con lo anterior, los límites de los errores que pueden encajar dentro del hipotético derecho deben perfilarse con la mayor claridad posible.

La definición previa de los límites es muy importante para configurar el ámbito del derecho al error sin litigiosidad añadida. Es necesario dejar claros los límites, con homogeneidad y reduciendo al mínimo la posibilidad de discusiones en torno a los mismos.

En tercer lugar, más allá de los límites objetivos, también es necesario precisar los ámbitos cuantitativo y temporal del derecho al error.

Una segunda pregunta que debemos formularnos es la relativa a, dentro de los límites que hayamos definido, cuántos errores son admisibles. Y no sólo eso, sino cuántos errores durante qué plazo de tiempo. Dicho en términos más precisos, se debe delimitar el número de errores que se admiten y cuándo se cancelan los “antecedentes” generados por aquéllos. A partir del transcurso de dicho plazo, habría que cancelar los antecedentes y comenzar a contar el número de errores que se hayan definido (se haría “borrón y cuenta nueva”).

En cuarto lugar y como clara línea roja, la admisión de un derecho al error nunca puede suponer una reducción de la cuota tributaria, únicamente puede afectar a recargos, intereses y sanciones.

Finalmente, también entiende que tenemos que ser exigentes en la rectificación del error, en el sentido de exigir una regularización completa, en la línea de la exención de recargos que prevé la nueva regulación del art. 27 de la LGT.

Una vez establecidas las premisas de la configuración del pretendido derecho, merece la pena, para el Departamento, realizar un repaso de lo que ya tenemos en nuestro ordenamiento jurídico, en los siguientes términos:

En primer lugar, entienden que es necesario poner en valor los sistemas de información en funcionamiento desde hace años, tanto en la AEAT como en la DGT.

Más que rectificar errores, el objetivo primordial debe ser el de intentar que éstos no se cometan, a cuyo servicio se encuentran los referidos servicios de información.

En segundo lugar y en la misma línea preventiva, existen sistemas de ayuda en la confección de declaraciones que cada vez funcionan de manera más efectiva, con un sistema muy robustos de avisos para evitar fallos.

En tercer lugar, se reconoce la ausencia de medidas de atenuación en el devengo de los intereses de demora. Siendo ello cierto, no lo es menos que tampoco existe limitación alguna cuando el contribuyente se equivoca en su perjuicio.

En cuarto lugar, entienden conveniente resaltar la exención de recargos introducida en el art. 27 de la LGT, por obra de la Ley 11/2021. Los requisitos introducidos para que opere tal exención están en línea con las premisas del Departamento que hemos expuesto anteriormente y con lo regulado en el ordenamiento francés.

En quinto lugar, la necesidad de acreditar y motivar la culpabilidad ya se encuentra claramente plasmada en la actual LGT desde 2003.

En sexto lugar, también debe reconocerse la existencia de una exención completa de responsabilidad por la comisión de ilícitos por regularización voluntaria, tanto en el ámbito administrativo como en el penal.

Finalmente, existe un sistema muy generoso de reducción de las sanciones, recientemente mejorado, en particular, mediante la elevación al 40 por ciento, de la aplicable por pronto pago.

Sabiendo cuáles son las premisas en la configuración de un hipotético derecho al error, así como la realidad de nuestro ordenamiento, la formulación de cualquier propuesta exige analizar aquellos aspectos del Derecho francés que aportarían alguna novedad. Este último pone una línea roja en la existencia de mala fe o dolo, pero, en sentido contrario a lo que sucede en España, permite una regularización del error tras requerimiento de la Administración. Esta es la gran diferencia entre ambas regulaciones, admitir la buena fe del contribuyente, aunque haya sido requerido.

En Francia también existe una medida general, como es el derecho a solicitar una comprobación para que se emita criterio, que va en la misma línea preventiva que desarrolla la Administración tributaria. En todo caso, es una medida similar a las consultas existentes en España.

Adicionalmente, existen dos medidas específicamente tributarias, que no están presentes en el ordenamiento español. De un lado, la exención de la totalidad de la deuda en varios casos. De otro lado, la reducción del interés de demora, siempre que no haya dolo.

Partiendo de todo lo anterior, el Departamento de Gestión considera que los posibles campos de actuación en España son los siguientes:

2.1.- En primer lugar, la posibilidad de excepcionar o reducir los intereses de demora en determinados casos.

Esta exención en los intereses de demora debería estar claramente definida en base a la ausencia de dolo. Ahora bien, ello implica introducir una mora subjetiva, que aproximaría el interés tributario al civil y, probablemente, implicaría un replanteamiento completo de la prestación.

2.2.- En segundo lugar, puede pensarse en admitir rectificaciones de errores tras requerimiento de la Administración.

No parece que el hecho de que exista una actuación previa de la Administración convertida en más grave el ilícito cometido, sobre todo si estamos hablando de meras negligencias. Por tanto, podría admitirse este tipo de regularizaciones tras el requerimiento administrativo, lo que supondría el cambio más estructural de todos los propuestos.

Ahora bien, hay que preguntarse cuánto margen existe en la bajada de las prestaciones a exigir por este tipo de regularizaciones, teniendo en cuenta la regulación actual. Por lo que se refiere a los recargos del art. 27 de la LGT, su actual importe, unido a su reducción en un 25 por ciento por pronto pago, impone que, en su modalidad más grave, alcanza el 11,25 por ciento.

En relación a las sanciones, las que se imponen por falta de presentación de declaraciones sin deuda o informativas –art. 198 de la LGT- ascienden a 120 euros, que, sin requerimiento previo, queda reducida a 60 euros. La consistente en dejar de ingresar –art. 191 de la LGT-, en su modalidad más usual en los procedimientos de control extensivo –un 50 por ciento- queda reducida, con las reducciones por conformidad y pronto pago -30 y 40 por ciento, respectivamente- a un 21 por ciento.

Este análisis nos indica que, existiendo algún margen de bajada, éste es reducido.

2.3.- De todo lo dicho pueden obtenerse tres conclusiones relevantes. En primer lugar, existe margen para introducir el derecho al error en España. En segundo lugar, en caso de que así se hiciera, debe tenerse en cuenta que afecta a recargos, intereses y sanciones, que conforman un sistema y como tal debe ser tratado, de manera integral. Finalmente, las medidas deben ser lo más objetivas posibles, con contornos claros.

### **3.- Observaciones de colegios y asociaciones profesionales**

Tras las intervenciones descritas, tomaron la palabra los colegios y asociaciones profesionales, cuyas exposiciones vamos a sintetizar a continuación, en lugar de describir cada una de ellas. Sobre todo, porque muchas de ellas presentan aspectos comunes, por lo que pretendemos evitar reiteraciones que harían el texto de más difícil comprensión.

Las principales ideas expuestas por los colectivos profesionales son las siguientes:

3.1.- Coinciden con la idea de que la prevención es la mejor forma de evitar los errores y que éste es un resultado preferible a tener que regularizarlos. No obstante, formulan algunas críticas al sistema de información y asistencia actual.

Las principales críticas van dirigidas a la tardanza en la resolución de consultas por parte de la DGT, que genera inseguridad y provoca errores involuntarios. También se reclama una mayor concreción en sus pronunciamientos, que en ocasiones, dejan abiertas cuestiones que luego dar lugar a conflictos en vía de aplicación de los tributos.

Por otro lado, también afirman que es necesaria la publicación de la totalidad de las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos, también las de los Regionales y no únicamente del Central.

En sentido opuesto, se valora de forma muy positiva la puesta en marcha y la actuación de las Administraciones Digitales Integrales (ADIs).

3.2.- En línea con lo anterior, se propugna un reforzamiento de la confianza legítima y la generalización de un sistema de control más dirigido hacia la prevención que a la represión

En este sentido, se valora de forma positiva las “cartas aviso” y las visitas de carácter preventivo, dirigidas, sobre todo, a nuevos empresarios, previstas en el Plan de Control Tributario. Es más, se llega a reclamar la regulación de un modelo de control que contemple este tipo de actuaciones de carácter preventivo y que no impliquen un requerimiento a efectos de regularización. Todo el modelo debe completarse con una regulación que avance en el reconocimiento del derecho al error.

3.3.- Se muestran favorables a la incorporación del derecho al error al ordenamiento español

Todos coinciden, de manera unánime con el Departamento de Gestión, que dicha incorporación debe realizarse definiendo de manera precisa sus perfiles para no provocar una litigiosidad añadida.

3.4.- Los colegios y asociaciones propusieron medidas concretas para incorporar el derecho al error

La práctica totalidad de los colectivos ven como positivo el realizar avances en diseñar perfiles de contribuyentes, que tengan en cuenta su historial. En este sentido, llegaron a hacer un paralelismo con el carnet por puntos que rige en la actualidad en el ámbito de tráfico. Ello exige previamente definir –y hacerlo con precisión, como ya hemos indicado- qué tipos de errores se admiten, durante cuánto tiempo y en relación a qué impuestos.

En términos más concretos afirman, por un lado, que los errores cuya regularización estaría admitida sin sanción deben ser los no dolosos y, por otra parte, que dicha corrección debe admitirse tanto sin requerimiento previo como tras el inicio de actuaciones administrativas.

También hay opiniones que se muestran favorables a la instrucción propuesta por Martín Fernández, así como a otorgar relevancia, a efectos sancionadores, a tener un manual de cumplimiento tributario que funcione de manera efectiva. Otros, sin embargo, se muestran más partidarios de incorporar el derecho al error en la Ley (arts. 34 y 179 de la LGT).

Por último, también se plantea si este reconocimiento del derecho al error sería aplicable o no a la totalidad de los contribuyentes, con el riesgo de que, en caso negativo, se produzcan inequidades en el sistema.

3.5.- La práctica totalidad de los colectivos se felicita de la nueva regulación de los recargos y reducciones en las sanciones introducida por la Ley 11/2021.

Entienden que tanto la reducción de los recargos, como la exención en su aplicación bajo determinadas circunstancias, como, por último, el incremento en las reducciones de los recargos, constituyen avances en la configuración de un derecho al error.

3.6.- La mayoría de los colectivos profesionales valoran de forma negativa lo que entienden un automatismo en la aplicación de las sanciones.

Así, se afirma que aunque está claro que, normativamente, la carga de la prueba de la culpabilidad recae sobre la Administración, en la práctica no siempre

funciona así, imponiéndose las sanciones de un modo cuasi automático y sin valorar dicha culpabilidad.

3.7.- Finalmente, los colegios y asociaciones reclaman un derecho al error referido a los propios profesionales tributarios

Se pone de manifiesto que la realidad es muy distinta en grandes empresas, que presentan sus propias autoliquidaciones que en un intermediario fiscal que realiza presentaciones de miles de contribuyentes. Son situaciones distintas que deben recibir un tratamiento también diferente, ya que los segundos van a cometer errores con alta probabilidad. Y dichos profesionales están sometidos a responsabilidad civil, tributaria y penal. Por ello, se hace especialmente necesario reconocer la posibilidad de corregir dichos errores sin perjuicio para los clientes.

En este sentido, algunos colectivos vinculan este reconocimiento del derecho al error del profesional a su suscripción del Código de Buenas Prácticas Tributarias, como contrapartida lógica de los compromisos que se asumen.

#### **4.- Debate y conclusiones**

Finalmente, se desarrolló un breve debate entre los participantes en la sesión y se formularon unas conclusiones por parte del Departamento de Gestión Tributaria.

Intervino también la Dirección General de Tributos que incidió en la idea de que era importante definir con claridad el concepto de error del que hablamos y que la normativa española ya reconoce diferentes instrumentos para facilitar el denominado ejercicio del derecho al error como la regularización voluntaria que excluye la sanción. Asimismo, dicho Centro directivo aludió a que el artículo 14 del Código Penal reconoce en la órbita penal, trasladable, por tanto, al Derecho sancionador tributario, el error como causa de exclusión de la responsabilidad.

En el referido debate, se insistieron en algunas ideas ya formuladas anteriormente. En primer lugar, en la necesidad de categorizar a los contribuyentes. Se cita, a modo de ejemplo, el modelo holandés, donde el asesor fiscal ofrece un listado de sus clientes respecto de los que se compromete a no tener un error superior al 5 por ciento de la cuota. En relación con dichos clientes, los errores no son sancionados, pero si aquéllos, en algún caso, superan el porcentaje indicado, se expulsa al asesor fiscal del sistema.

En segundo lugar, también se insistió en medidas que, sin modificación normativa, permiten avanzar en el reconocimiento del derecho al error. Se cita la necesidad de contemplar el historial del contribuyente a la hora de valorar la culpabilidad, así como la intensificación de las cartas aviso y las visitas preventivas, que no implican un requerimiento previo. Pero se avisa que tales

medidas también han despertado suspicacia y críticas por parte de algunos colectivos profesionales.

Tras el debate, el Departamento de Gestión insistió en las siguientes ideas, a modo de conclusión:

En primer lugar, se reafirma en la posibilidad de avanzar en dicha materia, así como en la conveniencia de hacerlo, compartida por el Departamento.

En segundo lugar, afirma y valora la unanimidad habida en la necesidad de objetivar al máximo posible la regulación del derecho al error. No puede introducirse una medida como la descrita, dirigida a conseguir una aplicación más pacífica del sistema tributario, genere nueva litigiosidad.

En tercer lugar y en cuanto al vehículo normativo para introducir el derecho al error, entienden que su incorporación a la Ley otorga mayor certeza a los propios funcionarios, sin perjuicio de que se puedan incorporar algunos aspectos menores en una instrucción.

En cuarto lugar, resulta interesante tener en cuenta el historial del contribuyente mediante un instrumento parecido al carnet por puntos. Es una idea en la que se puede avanzar.

En quinto lugar, se incide en el reforzamiento de la función preventiva, poniendo el ejemplo del Informe de Transparencia, siempre que de verdad lo sea. Pero dicho instrumento no se puede utilizar para pequeños contribuyentes, que carecen de capacidad para su elaboración. No obstante, se resalta que en los Códigos de Buenas Prácticas de autónomos y pymes, ya muy avanzados, se afirma –en su exposición de motivos– que serán tenidos en cuenta a efectos sancionadores, sin que supongan, claro está, un blindaje. Este tipo de cláusulas podrían incorporarse a los Códigos de profesionales.

Finalmente, en cuanto al automatismo de sanciones, se aporta un dato que demuestra que no existe, al menos de manera generalizada. Así, de las 800.000 liquidaciones de IRPF realizadas en 2021, sólo un tercio ha dado lugar al inicio de un expediente sancionador. En las presentaciones extemporáneas de declaraciones sin deuda, en el mismo período, sólo se ha sancionado en un 50 por ciento.