

Nota informativa 12:

Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español

CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Mecanismos para mejorar las posibilidades de rectificación de errores por parte de los sujetos pasivos sin sufrir la imposición de sanciones. Se propone una reforma de la LGT basada en medidas que ya existen en la legislación francesa: exención de la deuda y reducción del interés de demora.

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 consistía en examinar las posibilidades que existen de incorporar tal derecho o, al menos, algunos de sus aspectos, al ordenamiento tributario de nuestro país.

Partiendo del debate suscitado en el citado Foro, el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC) tiene a bien formular 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 tributarias.

En las páginas que siguen a continuación vamos a exponer, en primer lugar, la regulación francesa sobre este denominado derecho al error. A continuación, vamos a examinar, en términos abstractos, cómo debería configurarse tal derecho en nuestro ordenamiento jurídico, en caso de que se decidiera su incorporación. En tercer lugar, parece razonable analizar cuáles son las medidas de incentivo al cumplimiento voluntario y de regularización que ya existen en nuestro Derecho, al objeto de delimitar el margen de maniobra existente. Finalmente, partiendo de este doble análisis, formularemos una propuesta concreta de mejora.

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

1.- El derecho al error en la normativa francesa

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*, <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2018/8/10/CPAX1730519L/jo/texte>).

Dicha norma, según Gérald Darmanin, Ministro en ese 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, 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 eslogan 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 la primera violación. Por tanto, 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*" (art. 123-2 del *Code des Relations entre le public et l'Administration*). 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. Ello lo pone de manifiesto la propia exposición de motivos al vincular sus previsiones con "*la complejidad de las normas y de los procedimientos*".

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. Para ello se integra en la propia delimitación de la potestad sancionadora, creando una "*obligación de regularización*", so pena de recibir una sanción.

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 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, 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 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 "historia" tributario, salvo 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. Se trata, en dicho país, de una prestación híbrida que conjuga nuestra prestación accesoria con los recargos por declaración extemporánea.

2.- Presupuestos para la regulación del derecho al error en el ordenamiento español

Una regulación similar a la descrita podría incorporarse al ordenamiento español, teniendo en cuenta, para evitar confusiones, que no se trata tanto de una auténtica rectificación de errores, como de un mecanismo dirigido a facilitar la regularización voluntaria, excluyendo o mitigando las consecuencias del incumplimiento. No obstante, nos seguiremos refiriendo al derecho a rectificar errores, dado el éxito de la expresión y siempre que se entienda en su sentido usual o coloquial.

Esta idea se refleja en el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria. Comité de personas expertas*, 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".

Debe señalarse, además, que éste es un aspecto sobre el que el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT ya venía 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.

Ahora bien, la incorporación de un derecho a rectificar los errores exige que, con carácter previo, definamos sus presupuestos. En primer lugar, debe decidirse, de la forma más nítida posible, 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. Como hemos dicho, no se trata, en puridad, de rectificar un error, sino de regularizar un incumplimiento, por lo que debe tomarse esta decisión, relativa al ánimo subjetivo.

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. Esto es, también debe decidirse la cuestión 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.

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.

En quinto lugar, también parece que hay 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.

En sexto lugar, desde un punto de vista subjetivo, también puede plantearse si el derecho al error no sólo se reconoce a los contribuyentes sino también, de modo añadido, a los asesores o intermediarios fiscales, teniendo en cuenta que presentan un elevado número de declaraciones, facilitando la gestión del sistema y, por ello mismo, son especialmente vulnerables a la comisión de meros errores involuntarios. En caso afirmativo, debe decidirse si tal derecho se condiciona o no a la suscripción del Código de Buenas Prácticas Tributarias de profesionales.

Finalmente, también es preciso definir cuál es el instrumento normativo necesario para la incorporación del derecho al error, esto es, si se precisa, en todo caso, una reforma de la LGT o, por el contrario, bastaría con una labor interpretativa de aquélla realizada a través de instrucciones.

3.- Medidas existentes en nuestro ordenamiento dirigidas a facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario

Una vez establecidas las premisas de la configuración del pretendido derecho, merece la pena realizar un repaso de lo que ya tenemos en nuestro ordenamiento jurídico, a fin de determinar el margen de maniobra existente.

En primer lugar, es necesario poner en valor los sistemas de información en funcionamiento desde hace años, tanto en la AEAT como en la DGT y el TEAC. 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 robusto de avisos para evitar fallos. Asimismo, habría que hacer mención a los programas de preguntas y respuestas frecuentes que se han implantado respecto a determinadas obligaciones formales, como el SII.

En tercer lugar, puede constatarse 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. Esto es, el interés de demora tributario está configurado de manera objetiva, por lo que su subjetivización, en caso de considerarse necesaria, se produciría en la doble dirección.

En cuarto lugar, debemos 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 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.

4.- Propuesta de incorporación de un derecho a rectificar errores en España

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.

Adicionalmente, existen dos medidas específicamente tributarias, que no están presentes en el ordenamiento español. De un lado, 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, los posibles campos de actuación en España son los siguientes:

4.1.- Puede plantearse la posibilidad de excepcionar o reducir los intereses de demora en determinados casos.

Esta exención en los intereses de demora debería estar claramente definida con 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.

4.2.- Cabe pensar en admitir rectificaciones de errores no dolosos tras requerimiento de la Administración.

No parece que el hecho de que exista una actuación previa de la Administración convierta 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. Pero, insistimos, sería un presupuesto inexcusable que los errores no fueran dolosos o de mala fe, sino causados por simples negligencias.

4.3.- Debe objetivarse al máximo posible la regulación del derecho a rectificar el error.

No puede introducirse una medida como la descrita, dirigida a conseguir una aplicación más pacífica del sistema tributario, generando nueva litigiosidad. Ya hemos realizado una primera delimitación, como es la restricción del derecho a aquellos casos de errores no dolosos. Pero deben definirse también cuántos errores se admiten, por impuesto y en cuánto tiempo.

4.4.- Pueden realizarse avances en el sentido de tomar en consideración el historial del contribuyente a la hora de valorar su responsabilidad.

En la actualidad, el comportamiento pasado del contribuyente sólo se toma en consideración como posible agravante por reincidencia, pero cabe realizar avances en la línea de valorar la buena conducta general del obligado como circunstancia atenuante de la responsabilidad. Ello nos conduciría, en última instancia, a categorizar a los contribuyentes en función de dicho historial.

4.5.- Deben intensificarse las actuaciones preventivas que permiten y facilitan la regularización voluntaria.

Nos referimos a medidas como las cartas aviso y las visitas preventivas, que no implican un requerimiento previo y facilitan que el contribuyente sea consciente de sus errores y los rectifique.

4.6.- Desde un punto de vista subjetivo, pueden realizarse avances en la función preventiva, a través de los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias

En el ámbito de las grandes empresas así está sucediendo ya a través del instrumento que define el modelo español de cumplimiento cooperativo, como es el Informe de Transparencia, cuando éste se encuentra correctamente elaborado y brinda toda la información precisa.

Dicho instrumento no se puede utilizar para pequeños contribuyentes, que carecen de capacidad para su elaboración. No obstante, en los Códigos de Buenas Prácticas de autónomos y pymes, ya muy avanzados, se afirma –en su exposición de motivos- que su suscripción será tenida en cuenta a efectos sancionadores, sin que supongan, claro está, un blindaje. Este tipo de cláusulas podrían incorporarse a los Códigos de profesionales.

4.7.- Finalmente y en cuanto al vehículo normativo, parece 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. Ello no es óbice para que algunos aspectos secundarios puedan preverse en disposiciones interpretativas o instrucciones de los departamentos de la Administración tributaria.