

# El derecho al error y la necesaria concurrencia de culpabilidad en el ámbito sancionador tributario

Tras la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia sobre la posibilidad de aplicar el llamado “derecho al error” de los contribuyentes, reflexionamos sobre el contexto en el que dicho Tribunal alude a este derecho y su potencial alcance en el ámbito sancionador tributario.

**ROCÍO ARIAS PLAZA**

**ADRIÁN BOIX CORTÉS**

**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**

Equipo de Litigación Tributaria de Gómez-Acebo & Pombo

**H**ace unas semanas, tuvimos conocimiento de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 28 de noviembre de 2023 (Rec. núm. 15081/2023), que ha generado mucho interés y cierto impacto mediático por su referencia al “derecho al error”. Un derecho que actualmente no forma parte del ordenamiento tributario español, pero al que alude la Sentencia a los efectos de ponderar la culpabilidad de los contribuyentes.

En estas líneas queremos incluir nuestras consideraciones y reflexiones sobre el contenido y alcance de dicha Sentencia.

Con el fin de poder valorar adecuadamente la posibilidad de aplicar este llamado “derecho al error” en cada caso concreto, conviene en primer lugar hacer referencia a los antecedentes de hecho de la citada Sentencia:

- Se trata de operaciones complejas realizadas por personas físicas y sujetas al régimen especial de neutralidad fiscal.
- La Agencia Tributaria niega la aplicación de dicho régimen especial y corrige algunos de los importes autoliquidados.
- El contribuyente presta conformidad a la regularización practicada, siendo objeto de recurso

el acuerdo sancionador derivado de dicha regularización.

En este contexto, el Tribunal aprecia una serie de dudas sobre la concurrencia del elemento subjetivo sancionador, dudas que se deben despejar en favor del sancionado:

- En primer lugar, la complejidad de las operaciones ejecutadas: se trata de un supuesto en el que se hace patente la complejidad del ordenamiento tributario.
- El propio Abogado del Estado admite que *quizás podría haber cierta discusión*, si bien ello parecería tener un mejor encaje con la interpretación razonable de la norma como exigente de la responsabilidad por infracción tributaria. No obstante, el Tribunal no aprecia la existencia de dicha exigente, lo que hubiera descartado automáticamente la posibilidad de sancionar por parte de la Administración tributaria.
- El Tribunal entiende que el análisis de la culpabilidad se mantiene incluso cuando se cuenta con asesores fiscales, lo cual se encuentra en línea con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que considera que no cabe atender exclusivamente a las circunstancias personales o subjetivas del presunto infractor (e.g. persona jurídica, grandes medios económicos, asesoramiento de terceros) para concluir sobre la existencia de culpabilidad.
- Por último, la referencia al “derecho al error” como potencial camino tendente a evitar sanciones por incumplimientos involuntarios de las normas fiscales. Esta referencia se apoya

expresamente en la Propuesta 3/2022, del Consejo para la Defensa del Contribuyente, sobre la incorporación del derecho al error al Ordenamiento tributario español.

La referida Propuesta 3/2022, del Consejo para la Defensa del Contribuyente, invoca «*un derecho a rectificar errores*», de modo que, por referencia al Derecho francés, se promueve el derecho a instar la rectificación de errores en determinadas circunstancias, incluso previo requerimiento de la Administración.

Una de las circunstancias a que alude la referida propuesta de reforma normativa, es la de considerar el historial del contribuyente. Pues bien,

recientemente hemos tenido conocimiento del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024, que precisamente alude al historial de cumplimiento de los obligados tributarios como elemento para valorar la existencia de culpabilidad, especialmente en casos de errores o pequeños incumplimientos involuntarios.

No parece, por tanto, que en los términos en los que se menciona, esta línea de actuación pueda tener un gran impacto en operaciones complejas como la analizada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

Por otro lado, el “derecho al error” se asocia en la referida propuesta de reforma normativa a la existencia de buena fe, vinculándose a su vez con el hecho de que la conducta del contribuyente no «*haya ignorado “deliberadamente una regla aplicable a su situación”*», identificándose esta última idea con la concurrencia de dolo.

En este sentido, cabe recordar que también las acciones no dolosas cometidas con cualquier grado de negligencia, pueden ser constitutivas de

## El contexto en el que el Tribunal alude al “derecho al error” no parece que pueda extrapolarse a cualquier supuesto

infracción tributaria de conformidad con el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Todo ello, no obstante, no excluye la obligación de la Administración de motivar la culpabilidad, exigencia en la que profundizaremos más adelante. A este respecto, existen pronunciamientos anteriores de otros Tribunales, tanto favorables como desfavorables para los contribuyentes, en los que se analiza la concurrencia de negligencia sancionable en supuestos en los que se invoca la existencia de un error, lo que ahonda en la necesidad de analizar las circunstancias del caso para verificar si puede calificarse la conducta del contribuyente como un error no sancionable.

### Habrà que estar a las circunstancias del caso para verificar si puede calificarse la conducta del contribuyente como un error no sancionable

A la vista de lo anterior, y al margen de la potencialidad de este aludido “derecho al error”, conviene tener presente la regulación vigente y doctrina consolidada de nuestros Tribunales en materia de culpabilidad, para la defensa de expedientes sancionadores en materia tributaria:

- La exigencia en todo caso del principio de responsabilidad para imponer sanciones por infracciones tributarias (art. 178 LGT).
- Estamos ante una responsabilidad no objetiva, por lo que no cabe justificar la existencia de dicha responsabilidad por referencia al precepto infringido o al resultado, sino que siempre debe concurrir el elemento subjetivo del dolo o culpa con cualquier grado de negligencia (art. 183 LGT).
- La Administración debe motivar su existencia: la carga de la prueba de la concurren-

cia de culpabilidad incumbe a la Administración.

- No cabe razonar la existencia de culpabilidad por exclusión. La falta de concurrencia de las causas de exoneración de responsabilidad no es suficiente y la interpretación razonable de la norma del art. 179.2 LGT no agota todas las posibilidades de inexistencia de culpabilidad.
  - La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha admitido en algunos casos que cabe una interpretación errònea, y que el hecho de que la norma sea clara o que la interpretación no sea razonable, no impide entender que el contribuyente haya actuado con diligencia. En este sentido, la inversión de la carga de la prueba vulnera el principio de presunción de inocencia.
- Por último, la conformidad con la regularización no puede presumir ni fundamentar la existencia de culpabilidad, y así lo reconoce expresamente la Sentencia objeto del presente análisis. La conformidad es con los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria, lo cual no equivale a una aceptación de la culpabilidad de su conducta (arts. 156.5 y 144.2 LGT).

En definitiva, aunque habrá que prestar atención a si se introduce en nuestro ordenamiento tributario este “derecho al error” y en qué supuestos sería de aplicación, no debe olvidarse que siempre es necesaria la concurrencia de culpabilidad para la imposición de cualquier sanción tributaria, culpabilidad que debe motivarse adecuadamente por parte de la Administración.