



## **EL DRET A L'ERROR**

Estudi i reflexió de la seva incorporació al sistema fiscal espanyol

Autor:

MARC JURADO BRANCÓS

Tutor:

DR. ESTEVE QUINTANA FERRER

Facultat de Dret

Doble Titulació en Administració i Direcció d'Empreses i Dret

Curs 2022-2023

Convocatòria maig de 2023

## RESUM

El present treball és un estudi que analitza el Dret a l'error en matèria tributària i la seva possible incorporació en el sistema fiscal espanyol. Aquest estudi proporciona una anàlisi completa i detallada dels antecedents històrics, la legislació actual i com altres països han abordat aquest tema en la seva legislació tributària, amb un enfocament especial en la normativa francesa.

El document destaca la importància de mantenir l'equilibri i la justícia en la recaptació d'impostos, però també reconeix la possibilitat que sorgeixin errors involuntaris en les declaracions d'impostos. Així mateix, es fa referència a la governança fiscal i al paper que hauria de jugar l'administració per apostar per la transparència i la claredat, basant-se en una relació amb el contribuent basada en la confiança mútua.

En aquest sentit, el treball ofereix una anàlisi exhaustiva de les diferents lleis tributàries espanyoles relacionades amb el Dret a l'error, incloent-hi les modificacions introduïdes després de la reforma de 2015. També s'analitzen altres països com França, on recentment s'ha aprovat una llei que incorpora el Dret a l'error al seu sistema fiscal.

La finalitat d'aquesta obra és que pugui ser d'utilitat per tots aquells interessats en comprendre millor el sistema fiscal espanyol i les seves lleis, així com per als professionals del sector tributari.

## ABREVIATURES

**AEAT:** Agència Estatal de l'Administració Tributària

**CDC:** Consell per a la Defensa del Contribuent

**DAC6:** Directiva (UE) 2018/822 del Consell, de 25 de maig de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE pel que es refereix a l'intercanvi automàtic i obligatori d'informació en l'àmbit de la fiscalitat en relació amb els mecanismes transfronterers subjectes a comunicació d'informació

**FEM:** Fòrum Econòmic Mundial

**IEF:** Institut d'Estudis Fiscals

**IMD:** International Institute for Management Development

**IRPF:** Impost sobre la Renda de les Persones Físiques

**IS:** Impost sobre Societats

**LGT:** Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

**UE:** Unió Europea

## ÍNDEX DE CONTINGUTS

<b>INTRODUCCIÓ.....</b>	<b>5</b>
<b>ANTECEDENTS .....</b>	<b>6</b>
1.  ORIGEN HISTÒRIC DEL SISTEMA TRIBUTARI .....	6
2.  MARC LEGAL A PARTIR DE 2003 .....	6
3.  REFORMA DEL 2015 .....	6
4.  INFLUÈNCIA DEL DRET FRANCÈS.....	7
<b>GOVERNANÇA FISCAL .....</b>	<b>8</b>
1.  COMPLIMENT COOPERATIU.....	8
2.  DRETS I GARANTIES DELS CONTRIBUENTS EN UN ENTORN DE COMPLIMENT COOPERATIU .....	9
<b>SUBJECTES FISCALS .....</b>	<b>11</b>
1.  EL PAPER DE LES ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES EN EL SISTEMA FISCAL.....	11
2.  EL PAPER DEL CONTRIBUENT EN EL SISTEMA FISCAL.....	12
3.  MARC LEGAL .....	13
4.  INFLUÈNCIA DEL FRAU FISCAL.....	13
<b>ANÀLISI I INTERPRETACIÓ .....</b>	<b>15</b>
1.  ANÀLISI DE LA SITUACIÓ ACTUAL .....	15
2.  INTERPRETACIÓ .....	16
<b>ANÀLISI DE LA NORMATIVA FRANCESA.....</b>	<b>18</b>
1.  ANTECEDENTS .....	18
2.  ESTUDI DE LA <i>LOI</i> N° 2018-727 .....	18
<b>INCORPORACIÓ AL SISTEMA ESPANYOL.....</b>	<b>20</b>
1.  PROPUESTA 3/2022 SOBRE LA INCORPORACIÓN DEL DERECHO AL ERROR AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	20
2.  MESURES DE BONA GOVERNANÇA FISCAL .....	21
<b>CONCLUSIONS.....</b>	<b>22</b>
<b>REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES.....</b>	<b>24</b>

## INTRODUCCIÓ

El present treball consisteix en l'estudi del Dret a l'error en matèria tributària i la seva possible incorporació en el sistema fiscal espanyol.

La relació entre els contribuents i les autoritats tributàries és un dels aspectes més importants en el sistema tributari de qualsevol país. El compliment de les obligacions fiscals així com la correcta aplicació de la normativa tributària són fonamentals per tal de mantenir l'equilibri i la justícia en la recaptació d'impostos. Tanmateix, en moltes ocasions poden sorgir errors involuntaris en les declaracions d'impostos, que poden resultar en sancions econòmiques i multes pels contribuents.

En aquest context, el Dret a l'error es converteix en una qüestió clau, ja que introdueix la possibilitat de permetre als contribuents rectificar els errors comesos en les seves declaracions i, en aquest mateix sentit, corregir qualsevol irregularitat detectada per les autoritats fiscals o pel mateix contribuent.

Gran part del present treball es basa en la recent modificació de la legislació francesa, que ha sigut una de les pioneres en incorporar el Dret a l'error en l'àmbit tributari, establint mecanismes per tal que els contribuents puguin rectificar els seus errors i així evitar sancions desproporcionades.

Per tant, l'objectiu d'aquesta investigació és analitzar la incorporació del Dret a l'error en l'àmbit tributari a Espanya, examinant la possible legislació aplicable i les eines disponibles pels contribuents, i que ens permetrà explicar i analitzar la relació entre l'administració i la ciutadania.

A través d'aquesta anàlisi es pretén avaluar també l'eficàcia d'aquesta figura jurídica en la protecció dels drets dels contribuents i en la prevenció de possibles abusos per part de les autoritats fiscals.

## ANTECEDENTS

### 1. ORIGEN HISTÒRIC DEL SISTEMA TRIBUTARI

Ens podríem remuntar fins al 1845 per trobar els inicis del sistema tributari actual amb la reforma promulgada per Alejandro Mon. Però la qüestió sobre el Dret a l'error en l'àmbit tributari s'estableix, per primer cop, en la *Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria*, on es dona la possibilitat de rectificar declaracions tributàries, sempre que el subjecte passiu acrediti que va incórrer en error de fet<sup>1</sup>.

En altres Estats la qüestió també ha sigut objecte de debat i, d'una manera o altra, s'ha introduït en la regulació de cada país. Tot i això, com es veurà més endavant, ens interessa l'estudi del Dret a l'error en la normativa francesa, amb la recent aprovació el 2018.

### 2. MARC LEGAL A PARTIR DE 2003

Tornant a l'ordenament espanyol, el 2003 s'aprova la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, on s'introdueixen les regulacions més importants en matèria de rectificació d'errors. Aquestes noves regulacions van encaminades a establir un marc amb les diferents modalitats d'equivocació, i fixant terminis per exercir aquest Dret a l'error.

No obstant això, actualment aquest sistema és àmpliament criticat en el que es refereix al sistema sancionador per part de l'administració pública i el seu afany recaptatori. Per aquest motiu, es discuteix la possibilitat d'incorporar el Dret a l'error a l'ordenament tributari espanyol. El punt de partida es troba, com s'ha comentat, en el Dret francès, on aquesta figura ja es preveu en el seu ordenament.

### 3. REFORMA DEL 2015

L'any 2015 dona entrada a la reforma de més pes de la LGT des que es va promulgar el 2003, amb l'aprovació de la *Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*.

Dintre de totes les modificacions que va aportar, entre les principals i que més afecten el present treball són disposicions d'interpretació, casos de conflicte en l'aplicació de la norma i la regulació del dret a comprovar i investigar.

En primer lloc, pel que respecta a la interpretació de les normes tributàries, s'amplia la potestat orgànica de dictar disposicions interpretatives amb caràcter vinculant en l'aplicació de tributs (SÁNCHEZ

---

<sup>1</sup> Articles 116 i 156 de la *Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria*.

GERVILLA, 2020). També es regula la responsabilitat en què incorren els qui s'ajusten als criteris d'aquests òrgans<sup>2</sup>.

En segon lloc, pel que respecta al conflicte en l'aplicació de la norma, abans conegut com a "frau de llei", es configura un nou tipus infractor en la Llei, on s'elimina la impossibilitat sancionadora. Dins d'aquesta capacitat sancionadora s'hi integren, per una part, casos on la infracció es produeix per una conducta conscient de l'obligat tributari i, per una altra part, casos on la infracció es produeix per una desatenció dels criteris administratius abans esmentats<sup>3</sup>.

En tercer i últim lloc, es diferencia el dret a comprovar i investigar del dret a liquidar, a causa de la preexistent problemàtica a l'hora d'interpretar temes com la correcció de determinats crèdits fiscals i la seva legalitat en referència a la compensació, deducció o aplicació. Principalment, es diferencien aquests drets en tant en quant la prescripció del dret a liquidar no eximeix el dret a comprovar i investigar, en determinats casos<sup>4</sup>.

#### 4. INFLUÈNCIA DEL DRET FRANCÈS

Aquests canvis normatius faran, amb el pas del temps, que es generi una situació de desconfiança i rebuig per part dels ciutadans. Aquesta situació ja es va detectar al país veí, on s'han fet importants modificacions per millorar la relació de l'administració amb la ciutadania.

Avui en dia, es discuteix si aquests canvis es poden adaptar a la normativa espanyola, ja sigui en els mateixos àmbits que a França, o en àmbits concrets com podria ser en la relació tributària i fiscal.

---

<sup>2</sup> Amb la reforma es modifica l'article 12 de la LGT i s'introdueix el caràcter vinculant de les disposicions interpretatives o aclaridores que dictin els òrgans de l'Administració Tributària, fent referència a l'apartat cinquè de l'article 88 LGT. Per tant, tenen molta més importància consultes dirigides a òrgans com els Tribunals Econòmic-Administratius, ja que els seus criteris seran vinculants (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 2018).

<sup>3</sup> Es modifica l'apartat tercer de l'article 15 de la LGT, on s'elimina la clàusula final que estipula que no procedeix imposició de sancions.

<sup>4</sup> La Llei, amb la introducció de l'article 66 bis LGT, aclareix, a tal efecte, que la prescripció del dret a liquidar no s'estén al dret a comprovar i investigar. Aquest dret a iniciar procediments de comprovació prescriurà al cap de deu anys des de la finalització del termini per presentar les autoliquidacions o declaracions corresponents.

## GOVERNANÇA FISCAL

Al llarg del treball s'estudia la incorporació del Dret a l'error en el sistema tributari i en la normativa fiscal en l'àmbit espanyol. A més, s'estudien altres drets i obligacions que poden estar en conflicte amb el fet d'errar.

Encara que s'estudiï la possible incorporació d'aquest dret, és patent que l'objectiu últim de la societat és la minimització d'errors. El Dret a l'error no ha de ser més que una eina per a esmenar els errors, però el funcionament de l'Administració hauria d'anar encaminada a adoptar polítiques més transparents i comprensibles, per així evitar la producció d'aquests errors.

Per a aconseguir aquest objectiu, s'ha d'aplicar una bona **governança fiscal**. Aquesta, es pot conceptualitzar com el conjunt de bones pràctiques necessàries per a una aplicació de les normes tributàries que permetin transparència i claredat, que minimitzin el risc d'errors i promoguin la seguretat jurídica (CARRASCO PARRILLA, 2022).

Dins les mesures proposades per CARRASCO PARRILLA s'inclouen la simplificació del sistema tributari, la millora de la transparència i la rendició de comptes, i la cooperació internacional en la lluita contra el frau fiscal<sup>5</sup>.

En aquest context, es pot argumentar que la implementació de la governança fiscal en la societat pot tenir un impacte positiu en la reducció dels errors en la declaració d'impostos. La millora de la transparència i la simplificació del sistema tributari pot ajudar als contribuents a entendre millor les seves obligacions fiscals i a presentar les seves declaracions d'impostos de manera més precisa i eficient. A més, la cooperació internacional pot facilitar l'intercanvi d'informació entre les autoritats fiscals de diferents països, el que pot ajudar a prevenir l'evasió fiscal transfronterera i a reduir la possibilitat d'errors en la declaració d'impostos.

### 1. COMPLIMENT COOPERATIU

Una bona governança fiscal és fonamental per tal de poder garantir un sistema tributari més just i igualitari per tothom. Si els contribuents reben *inputs* que el sistema és injust o poc transparent, la seva resposta esperada és que perdin confiança en el sistema i, derivat d'això, no estiguin tan disposats a complir amb les seves obligacions fiscals.

---

<sup>5</sup> CARRASCO PARRILLA, P. J. (2022). Cumplimiento cooperativo, gobernanza fiscal y derechos y garantías de los contribuyente. *Revista de Educación y Derecho*, 26. <https://doi.org/10.1344/REYD2022.26.40674>



Per altra banda, aquesta desconfiança pot ser molt major, fins a arribar al punt de generar *rebuig*, en situacions on les administracions tributàries no gestionen adequadament els recursos públics o són recurrents els errors a l'hora d'aplicar la normativa fiscal.

## 2. DRETS I GARANTIES DELS CONTRIBUENTS EN UN ENTORN DE COMPLIMENT COOPERATIU

Els articles de la LGT on s'estableixen els drets i garanties dels contribuents són els articles 34 i 85. En aquestes disposicions s'exposen els drets dels contribuents i, en conseqüència, les obligacions de l'administració.

Amb aquests preceptes normatius, ens hauríem de plantejar si, amb la configuració actual de governança fiscal, tenen més pes els drets dels contribuents o les obligacions que han de suportar (CARRASCO PARRILLA, 2022). Demana especial atenció en aquest sentit la Directiva DAC6 i les obligacions que implica en l'ordenament jurídic.

Les obligacions derivades de la *Directiva (UE) 2018/822* del Consell estableixen un règim comú de revelació d'estructures transfrontereres que presentin indicis de ser potencialment agressives en l'àmbit de la Unió Europea.

En concret, la Directiva estableix que els intermediaris fiscals –com assessors fiscals, advocats i bancs– tenen l'obligació d'informar a les autoritats tributàries sobre certes operacions transfrontereres que compleixin certs requisits. Un dels criteris que ha de complir és la utilització d'empreses o *holdings* empresarials en països amb una càrrega fiscal baixa, així com la utilització d'instruments financers complexos.

A més, s'estableix l'obligació als Estats d'instaurar sancions a aquells intermediaris que no compleixin amb les seves obligacions d'informació, i sancions als contribuents que no compleixin amb les seves obligacions fiscals.

En el context de la relació cooperativa entre els contribuents i l'Administració pública, es considera desitjable un equilibri entre les obligacions que imposa la DAC6 i la seguretat jurídica.

D'una banda, l'obligació d'informació que estableix la DAC6 per als intermediaris fiscals té com a objectiu reforçar la transparència i lluitar contra l'**elusió i evasió fiscal**. Malgrat això, aquesta obligació pot afectar negativament a la seguretat jurídica dels contribuents.

Per altra banda, la seguretat jurídica és fonamental per tal de poder garantir que els contribuents puguin complir amb les seves obligacions fiscals d'una manera clara i previsible. Per poder aconseguir-ho, cal que la normativa fiscal segueixi la mateixa línia de claredat, precisió i coherència en la seva aplicació.

En conclusió, la implementació de la governança fiscal pot tenir un impacte positiu en la reducció dels errors en la declaració d'impostos i en la millora de l'eficiència del sistema tributari en general.

## SUBJECTES FISCALS

En el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria* de 2022, es tracta sobre la relació entre el contribuent i l'Administració tributària. Es destaca el fet que aquesta ha de millorar, evitant traslladar la culpabilitat i persecució als que s'equivoquen o es retarden esporàdicament en les seves relacions amb l'Administració.

En aquest apartat es fa referència a aquests subjectes que intervenen en la relació tributària: el contribuent i l'Administració. Cada un d'aquests subjectes ocupa una posició en el joc del manteniment del sistema públic, el qual li garanteix una sèrie de drets, així com una sèrie d'obligacions.

A més, no podem obviar que la interacció dels subjectes es basa en un marc legal, que actuen com regles del joc, i que és el que permet la definició dels subjectes.

### 1. EL PAPER DE LES ADMINISTRACIONS PÚBLIQUES EN EL SISTEMA FISCAL

La institució que ostenta la representació de l'Administració Pública en el sistema fiscal és l'AEAT. La seva principal funció és la de gestionar el sistema tributari estatal<sup>6</sup>.

Cal començar fent un breu incís en aquest punt, ja que el marc on s'estableix aquesta situació és de clara avantatge per al poder públic. Com s'analitza posteriorment, el procés a seguir en les autoliquidacions és la presentació, per part del contribuent, de la seva autoliquidació i, posteriorment, l'Administració la revisa i pot presentar una proposta de liquidació.

En la majoria dels casos, el contribuent ha de presentar la seva autoliquidació encara que l'Administració ja disposi de les dades i la informació del contribuent. És a dir, s'obliga a presentar, en primer lloc al contribuent i, per tant, qui pot cometre o posar de manifest un hipotètic error serà el contribuent.

Si aquesta qüestió es plantegés des d'una altra perspectiva, podríem imaginar un sistema on l'obligat primer a presentar l'autoliquidació sigui l'Administració. És a dir, invertim la càrrega de la possible exposició de l'error en l'impost. En alguns impostos com l'IRPF o l'IS, per part de l'Administració està habilitada la possibilitat de consultar les **dades fiscals** a través de les plataformes *Renta WEB* i *Sociedades WEB*<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Segons l'article 30 LGT, «[l]Administració tributària està subjecta al compliment de les obligacions de contingut econòmic establertes en aquesta llei», i «als deures establerts en aquesta Llei en relació amb el desenvolupament dels procediments tributaris i en la resta de l'ordenament jurídic».

<sup>7</sup> Les dades que consten en aquestes plataformes són les que obren en poder de l'Agència Tributària i són accessibles per part del contribuent a manera de consulta. El ciutadà està, d'igual manera, obligat a informar d'alguna altra referència que no consti en aquelles dades.

El fet a destacar en aquest punt és que qui continua tenint l'obligació de presentar l'autoliquidació és el contribuent malgrat que l'AEAT ja sàpiga, per endavant –bé sigui per l'ús dels seus sistemes informàtics que permeten confrontar dades o per la seva simple facilitat d'obtenir-los–, quin hauria de ser el resultat de la declaració.

Per tant, el paper de l'Administració, en el que es refereix al present estudi, s'ha de considerar tenint en compte l'**afany de recaptar** del poder públic.

Diverses mesures adoptades per part de l'Estat permeten plasmar aquest afany, sobretot en la prevenció i la lluita contra el frau fiscal, on es posa en dubte si la finalitat última de la reforma normativa és el compliment de nivells recaptatoris (BONMATÍ MARTÍNEZ, 2016), encara que sigui entrant en conflicte amb altres drets<sup>8</sup>.

## 2. EL PAPER DEL CONTRIBUENT EN EL SISTEMA FISCAL

El contribuent, en algunes ocasions també anomenat obligat tributari<sup>9</sup>, és la persona, física o jurídica, que ha de complir amb les obligacions tributàries imposades per la normativa tributària<sup>10</sup>.

Més enllà dels drets dels quals gaudeix i els deures als quals està obligat, ens interessa el fet que el contribuent pot, en el seu **afany de defraudar**, saltar-se la llei. Aquest és el pol oposat del nucli normatiu del Dret a l'error, on s'intenta defensar a aquell obligat que actua de bona fe.

Per poder fer compatible l'aplicació de nova legislació s'hauria de detectar els contribuents amb conductes malicioses. Com que no pot ser una detecció automàtica, s'haurà de fer a través de presumpcions.

En un sistema de detecció a partir de presumpcions, s'hauria de diferenciar entre dues tipologies: presumpcions absolutes i presumpcions relatives. Les presumpcions absolutes són les que no donen cap marge de dubte, que es donarien en casos on clarament el contribuent comet un error amb dol i amb intenció de defraudar. Per contra, les presumpcions relatives les podríem considerar com aquelles que, o bé admeten prova en contra per part de l'obligat, o bé exigeixen la prova per part de l'Administració.

Un catàleg de presumpcions absolutes podria incloure, entre altres, casos de clara omissió d'un precepte normatiu, modificació fraudulenta de dades o ocultació d'ingressos. També pot influir l'historial de l'usuari, on es pot introduir la reincidència com a presumpció.

---

<sup>8</sup> En aquest sentit, *Vid* a SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: Comentarios a la nueva ley de represión del fraude fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación CRF*, 461-462, 2021, pàg. 12.

<sup>9</sup> Al llarg del text normatiu de la LGT es parla tant de "contribuent" com d'"obligat tributari". El segon concepte és més ampli, per això la LGT li dedica tot un capítol (el Capítol II del Títol II). En particular, dins dels obligats tributaris s'hi inclouen, entre altres, els contribuents (article 35.2.a) LGT). En moltes ocasions, coincideixen i poden ser intercanviables.

<sup>10</sup> *Vid* article 17 de la LGT.

Respecte a les presumpcions relatives, s'hauria d'estudiar i indagar més per conèixer la intenció del contribuent. Casos on haurien de prevaldre aquestes presumpcions serien, a tall d'exemple, quan la diferència entre els resultats aportats per cada part es considerés irrisòria, o igual en casos on la diferència no fos irrisòria, però sí que generés un mínim impacte al contribuent<sup>11</sup>.

Un altre aspecte important és l'aplicació d'un precepte legal confús, on l'aplicació per part de l'obligat fos en part adequada, encara que hi hagués una altra interpretació encara més ajustada.

En últim lloc, també caldria prendre en consideració l'història del contribuent, que no deixa de ser un altre factor determinant. És primordial tenir en compte que s'ha de fer una valoració conjunta de cada aspecte, ja que estem parlant en tot cas de presumpcions.

### 3. MARC LEGAL

Com a última reflexió, s'hauria de determinar el paper que juga la normativa en aquesta relació entre Administració i ciutadania. Amb els antecedents i la regulació actual, sembla que qui té una posició avantatjosa és l'Administració, ja que les normes li són beneficioses, sobretot en cas de dubte<sup>12</sup>.

Per tant, el marc legal també hauria d'adaptar-se en aquest aspecte, tenint en compte qui té més capacitat per suportar els possibles perjudicis en cas d'equivocació. Encara més, si el marc legal fos substancialment més comprensible, i el paper de l'Administració s'encaminés a assessorar, probablement hi hauria menys càrrega a suportar.

### 4. INFLUÈNCIA DEL FRAU FISCAL

El frau o evasió fiscal constitueix un dels conflictes i pilars on es fonamenta la legislació tributària. Aquesta conducta dolosa per part del contribuent causa un perjudici a l'Administració, representant a priori un empobriment del conjunt de l'Estat<sup>13</sup> i afecta també a la confiança entre els subjectes que fiscals. Per tant, constitueix el principal element d'inequitat de tot sistema tributari (PULIDO ALBA, 2014).

La influència d'aquest fet afecta en cert punt la regulació legislativa, ja que el poder legislatiu ha de procurar i lluitar contra l'evasió fiscal. És per això que, recentment, s'ha aprovat la *Llei 11/2021, de 9 de juliol, de mesures de prevenció i lluita contra el frau fiscal, de transposició de la Directiva (UE)*

---

<sup>11</sup> Fem referència a casos on a l'obligat, aparentment, li seria més favorable fer front a la diferència abans que defraudar. No vol dir que s'hagués d'establir un marc numèric, ja que s'ha de valorar l'afany de defraudar, i aquest pot ser independent de l'import.

<sup>12</sup> Organismes com l'AEAT actuen sempre sobre la base de presumpcions favorables, per exemple en casos de presumpcions de rendes derivades d'altres béns. També, en casos on intervenen diversos valors possibles, la Llei determina que el valor legal serà el més favorable per a l'Administració, per exemple en la determinació de la Base Imposable en el càlcul de l'Impost de Transmissions Patrimonials.

<sup>13</sup> Segons l'informe *The State of Tax Justice 2021*, Hisenda deixa d'ingressar un 2,5% del total d'impostos, l'equivalent a uns 136 euros per habitant.

*2016/1164, del Consell, de 12 de juliol de 2016, per la que s'estableixen normes contra les pràctiques d'elusió fiscal que incideixen directament en el funcionament del mercat interior, de modificació de diverses normes tributàries i en matèria de regulació del joc.*

## ANÀLISI I INTERPRETACIÓ

Com s'ha pogut veure, en els darrers anys Espanya ha experimentat diversos canvis en termes polítics, socials i econòmics. La implementació d'una regulació que contempli el Dret a l'error seria un exemple d'aquesta evolució i pot tenir un impacte significatiu en el futur de les relacions entre el contribuent i l'administració.

Per entendre millor el context actual, és important analitzar les dades i els informes proporcionats per organitzacions com el Fòrum Econòmic Mundial o institucions com l'Institut Internacional per al Desenvolupament Directiu.

Aquesta anàlisi ens ajudarà a avaluar les forces i debilitats del país, així com a identificar les àrees on es podrien millorar les polítiques públiques.

### 1. ANÀLISI DE LA SITUACIÓ ACTUAL

Per tal de millorar l'experiència del ciutadà, l'Administració espanyola hauria de posar l'accent en satisfer les seves expectatives, especialment en relació amb el processament de sol·licituds. És important que es posi més èmfasi en ser receptius i amables envers els usuaris, a fi de millorar la seva percepció del servei que reben.

En la societat actual, en els últims anys ha destacat una creixent sensació de complexitat de la normativa i un augment molt elevat d'obligacions. Aquestes obligacions, que es manifesten en forma de models fiscals, sovint apareixen com a contraposició a un problema social, sobre els quals s'apliquen impostos per intentar controlar la situació<sup>14</sup>. Aquesta nova normativa és, a part, sovint difícil d'identificar o entendre.

És destacable la posició que ocupa Espanya en diversos informes econòmics comparatius dels darrers anys. En primer lloc, en el rànquing elaborat el 2019 pel FEM pel que fa a *càrrega administrativa* on ocupa el lloc 114 de 141<sup>15</sup>.

En segon lloc, segons l'informe de competitivitat mundial de l'IMD elaborat el 2022, quant a la valoració de 63 països en *eficiència governamental*, Espanya destaca negativament en les categories de *finances públiques*, *política fiscal*, *marc institucional* i *legislació empresarial*, on ocupa els llocs 59, 53, 40 i 46, respectivament<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Per exemple, l'aparició de nous impostos especials de caràcter mediambiental, com l'impost especial sobre envasos de plàstic no reutilitzable o l'impost sobre les emissions de diòxid de carboni dels vehicles de tracció mecànica.

<sup>15</sup> SCHWAB, K. (s.d.). *The Global Competitiveness Report 2019*.

<sup>16</sup> International Institute for Management Development. (2022). *IMD World Competitiveness Booklet 2022* (Juny 2022; pàg. 127). IMD.

## 2. INTERPRETACIÓ

Aquestes dades indiquen que l'Estat es troba en l'obligació de buscar una solució per millorar la seva eficiència. Aquesta millora ha de passar, com es veu en molts Estats més avançats –i com veurem posteriorment amb França–, per la modernització dels serveis públics.

Espanya actualment es troba en la posició 28 de 63 segons l'informe de competitivitat digital de l'IMD del 2022<sup>17</sup>. Respecte a estar preparat pel futur, es troba en la posició 20 pel que fa a “integració de noves tecnologies de la informació”.

Aquesta modernització no ha d'implicar, malgrat això, l'abandonament de la relació humana directa i personal, sinó que ha de servir d'eina per poder assessorar i guiar millor a l'usuari en les seves gestions.

A part, s'ha de defugir de la idea de la sanció sistemàtica, sobretot quan són casos on es pot esmenar l'error i no implica greus conseqüències.

En aquest mateix sentit, s'ha de prestar especial atenció als usuaris: persones naturals i petites empreses, a qui els resulta molt més difícil realitzar tràmits administratius, ja siguin necessaris per complir amb les seves obligacions legals o reglamentàries o per obtenir o mantenir beneficis.

El cos normatiu actual contempla en el seu articulat aspectes com: rectificació d'errors (art. 220 LGT), declaracions, autoliquidacions i comunicacions complementàries o substitutives (art. 122 LGT), mitjans de revisió (art. 213 LGT), declaració de lesivitat (art. 218 LGT), procediment per la devolució d'ingressos indeguts (art. 221 LGT), i competència dels òrgans econòmic-administratius (art. 229 LGT).

Aquestes regles poden suposar un cert grau de benevolència de l'administració de cara al contribuent, sobretot pel que fa a la possibilitat de rectificar i presentar declaracions complementàries o substitutives, i la possibilitat que el contribuent reclami la devolució de pagaments que ha fet que no li corresponien.

Tot i això, no existeix una regla general que permeti al ciutadà gaudir d'una presumpció d'innocència pel que respecta a cometre un error en un procediment tributari. El fet que no existeixi aquest sistema general, al marge de règims concrets i particulars, planteja diverses dificultats.

Per part de l'administració, la falta d'un marc general fa que es vegi obligada a accions sistemàtiques. No pot entrar a valorar cada cas concret, ja no només per un motiu “d'economia temporal”, sinó perquè aplica massivament el mateix sistema. I actualment tampoc pot intentar assessorar *a posteriori*, ja que no es preveu en la normativa.

---

<sup>17</sup> International Institute for Management Development. (2022). *IMD World Digital Competitiveness Ranking 2022* (Juny 2022; pàg. 184). IMD.



Per part del contribuent, que hagi de fer front a diverses normatives i que pugui incórrer en errors d'aplicació de normativa, a causa que no són experts en el coneixement de la Llei i no reben un bon acompanyament de les institucions públiques. Aquest fet fa que augmenti la desconfiança enfront de l'administració (JULIO BONMATÍ, 2019).

Com es pot veure en aquest punt, el marc legal actual pot generar una relació de desconfiança entre els subjectes socials, especialment quan es comet algun error involuntari. Per això seria necessari l'entrada en escena d'un tractament legal més favorable (o menys lesiu) pels ciutadans que operen de bona fe i cometen errors.

És per aquest motiu, que s'hauria de regular un règim general de *Dret a l'error* en benefici de la ciutadania en les seves relacions amb l'administració en tots els àmbits de l'acció pública on no existeixi un règim específic.

L'objectiu principal hauria de ser la d'invertir la lògica preexistent, atorgant l'administració una confiança *a priori* cap a la ciutadania. Aquesta confiança pot venir donada, per exemple, en casos d'incompliment involuntari per primer cop.

El fet que no se sancioni sistemàticament i es permeti aquest "dret a equivocar-se" permetrà, precisament, que l'actuació de l'administració es basi en l'assessorament i acompanyament. Així, es podrà reparar l'error comès involuntàriament i regularitzar la seva situació, sense veure's castigat econòmicament.

Amb aquesta normativa també seria irrellevant el fet que la regularització es produeixi després de l'avís o control de l'administració, i no necessàriament de forma espontània.

## ANÀLISI DE LA NORMATIVA FRANCESA

En aquest apartat del treball ens centrem exclusivament en l'anàlisi de la legislació francesa en referència a la incorporació del Dret a l'error, fent referència a la Llei núm. 2018-727, de 10 d'agost de 2018, sobre un Estat al servei d'una societat de confiança (*LOI n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance*).

### 1. ANTECEDENTS

Els motius que van dur al Govern francès a l'adopció d'una Llei que contemplés el Dret a l'error es basen, en gran part, en els interessos de demora<sup>18</sup> i en la necessitat de tenir una legislació que incentivés als contribuents a esmenar els seus errors de bona fe.

L'Estudi que analitza l'impacte del projecte de Llei comença amb una afirmació molt clara: «*La France a la chance d'avoir une administration forte.*» (França té la sort de tenir una administració forta). El sentiment de pertinença a un país està profundament aferrat a la cultura francesa. No obstant això, quan l'administració implica un obstacle a les iniciatives socials, és percebuda com un impediment.

És per aquest motiu que sorgeix la necessitat de construir una nova relació entre l'Administració i la població, basada en la confiança i que doni resposta a les altes expectatives que sobre l'Administració recauen.

### 2. ESTUDI DE LA LOI N° 2018-727

La Llei té com a objectiu millorar l'eficàcia i l'eficiència de l'administració pública en l'aplicació de la Llei i en la simplificació dels procediments administratius.

Es tracta el fet que els controls tenen l'objectiu de garantir el compliment de la Llei, i que un possible incompliment porta associat una sanció administrativa. Per tant, es qüestiona la legitimació d'aquesta missió de control, i s'obre la porta al diàleg i altres vies d'intercanvi d'informació, per tal d'aconseguir un acord comú entre les parts.

La Llei també aborda la qüestió del Dret a l'error en l'àmbit tributari establint la figura de la "rectificació espontània". Aquesta figura permet als contribuents rectificar de manera voluntària els errors comesos en les seves declaracions fiscals de bona fe i evitar sancions econòmiques i multes. A més, la Llei estableix l'obligació de les autoritats fiscals d'informar els contribuents sobre l'existència

---

<sup>18</sup> Segons l'estudi realitzat per analitzar l'impacte de la Llei, l'import anual dels interessos de demora notificats des de l'any 2006 correspon a un total aproximat de 800 milions d'euros.

d'aquesta figura jurídica i sobre com poden aplicar-la. La introducció d'aquest dret permetrà a les administracions prioritzar l'assessorament per sobre el control i la sanció.

S'estableixen una sèrie de mesures per simplificar els procediments administratius i reduir la càrrega administrativa sobre els ciutadans i les empreses. Entre aquestes mesures es troben la simplificació dels tràmits administratius, la reducció de terminis de resposta de les autoritats administratives i la creació d'un portal electrònic per a la presentació de sol·licituds i documents.

Finalment, per tal de modernitzar el sistema judicial francès, es crea un portal electrònic per a la presentació de demandes judicials i la simplificació dels procediments judicials.

## INCORPORACIÓ AL SISTEMA ESPANYOL

Un cop fet una anàlisi general i de la normativa francesa, toca fer un estudi de la possible incorporació d'aquest Dret al sistema espanyol. Actualment, ja hi ha informes i propostes en aquest sentit, per la qual cosa l'anàlisi anirà encaminat a encaixar la normativa existent a França amb les propostes nascudes a Espanya.

### 1. PROPUESTA 3/2022 SOBRE LA INCORPORACIÓN DEL DERECHO AL ERROR AL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

En el Fòrum de debat tècnic entre l'IEF i el CDC de 2022, es proposa la incorporació del dret reconegut a la normativa francesa a l'ordenament tributari espanyol.

La proposta persegueix millorar la situació actual en matèria de rectificació d'errors, per tal que no s'imposin sancions en cas d'error, com a part d'una estratègia que buscaria un incentiu al compliment voluntari de les obligacions tributàries.

La finalitat d'incentivar el compliment voluntari es basa en la millora de les possibilitats de rectificació d'errors per part dels subjectes passius, sense haver de patir la imposició de sancions.

Quant a les possibilitats d'incorporació, en primer lloc, s'estudia el dret a l'error en la normativa francesa. En aquest cas, no es tracta d'una Llei d'àmbit exclusivament tributari, sinó que s'estén a tota actuació administrativa.

En aquest sentit, es tenen en compte aspectes com «la complexitat de les normes i dels procediments», la limitació de la potestat sancionadora, i reduccions en els interessos de demora exigits.

En segon lloc, es tracten els pressupòsits per incorporar aquesta regulació a Espanya. Aspectes com definir quins tipus d'error s'han de "permetre" o tenen cabuda dins la regulació, els límits objectius a aquests errors, o l'establiment de límits temporals i quantitius.

El que es defineix com a "línia vermella" és la reducció de la quota tributària, establint que aquest dret només pot afectar a recàrrecs, interessos i sancions.

La proposta d'incorporació es dirigeix, en definitiva, a determinats camps d'actuació: *i)* en el plantejament de la possibilitat de condonar o reduir els interessos de demora en determinats casos; *ii)* admetre rectificacions d'errors no dolosos després del requeriment de l'Administració; *iii)* màxima objectivació possible de la regulació del dret; *iv)* tenir en consideració l'historial del contribuent; *v)* més activitat preventiva de l'administració; *vi)* realitzar avançament en la funció preventiva i de bones pràctiques; *vii)* necessitat d'incorporar a través d'una reforma de la LGT.

## **2. MESURES DE BONA GOVERNANÇA FISCAL**

Enllaçant l'anàlisi de la situació actual a Espanya, amb el paradigma d'un sistema fonamentat en una bona governança fiscal, les mesures principals haurien d'encaminar-se a millorar la confiança mútua entre els contribuents i l'administració.

Les administracions tributàries han de ser transparents en la seva gestió dels recursos públics i en la seva aplicació de les normes tributàries. Això implica proporcionar informació clara i accessible als contribuents sobre les seves obligacions fiscals i els procediments adequats per poder complir amb aquestes obligacions.

En matèria tributària, el compliment cooperatiu és una fórmula d'incentivar la col·laboració entre contribuents i administracions. Això implica establir canals de comunicació efectius, compartir informació rellevant i treballar plegats per resoldre els problemes i nous escenaris que sorgeixen.

Per acabar, també s'ha de millorar l'eficiència de les administracions en la gestió dels seus recursos, per tal de no generar desconfiança en el mateix sistema.

## CONCLUSIONS

Com a conclusió d'aquest treball d'investigació i anàlisi, en primer lloc, i a manera de resum, seria important destacar que la situació actual requereix un canvi de paradigma i de visió global.

A partir de la reforma de la LGT de 2015, el sistema sancionador ha sigut més exigent pel contribuent, i ha comportat una sensació de malestar general pel que fa al compliment de les obligacions tributàries.

Fent referència a la governança fiscal, el paper de l'administració hauria de ser d'apostar per la transparència i la claredat, basar la seva relació amb el contribuent en la confiança mútua, i actuar de forma col·laboradora i assistencial.

El desequilibri actual entre els drets i obligacions d'uns i altres pot desembocar en una situació on cada cop sigui més difícil el compliment normatiu, per això és necessària una relació de cooperació<sup>19</sup>.

La introducció d'elements i, sobretot, percepcions de la normativa francesa en referència al reconeixement al dret que tenen les persones en equivocar-se i, més concretament, la introducció del "dret a l'error" proposat pel Consell de Defensa del Contribuent, aconseguirien millorar aquest desequilibri i la percepció que cada subjecte té de l'altra part.

A més, s'hauria de veure com una oportunitat el fet de millorar aquesta relació, en un escenari on Europa<sup>20</sup> deixa en mans de cada estat la regulació del sistema sancionador en matèria de transparència fiscal.

En segon lloc, una reforma en aquest sentit implicaria ser molt cautelós amb el conflicte de drets entre l'Administració i els contribuents, ja que podria ampliar el ventall de possibilitats als qui, emparant-se en l'equivocació, podrien cometre actes deslleials.

És per aquest motiu que tant la regulació francesa com la proposta del CDC volen limitar l'àmbit d'aplicació als interessos de demora i a les sancions, sense incloure una possible minoració de les quotes tributàries.

En conclusió, al llarg de l'estudi s'ha detectat poca participació i intervenció de les noves tecnologies. Aquestes eines poden ser la clau per desencallar l'entramat de situacions a les quals ens

---

<sup>19</sup> CARRASCO PARRILLA, P. J. (2022): *Op. cit.*, pàg. 24.

<sup>20</sup> Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. (DOUE L, núm. 193, de 5 de juny de 2018, pàg. 1 a 13).

hem referit durant el treball. La possibilitat que hi hagi un control sobre les activitats de cada ciutadà ha de ser presa des de la perspectiva que pot permetre a l'Administració assessorar i proposar a l'obligat.

És cert que amb el marc legal actual no tot és definitiu, i per això s'hauria de defugir de la idea d'una decisió favorable per part de l'Administració en cas de dubte. S'ha de respectar que els contribuents també tenen els seus interessos i són legítims, sempre que s'ajustin a la Llei. Per això també és important el diàleg entre les parts.

Un sistema més modern permetria que la informació fos instantània, i que no donés marge de dubte sobre la interpretació d'un acte i sobre com tributa (RIBES RIBES, 2021). Si es fa sempre dins de termini, el Dret a l'error és totalment vàlid. El problema apareix quan s'al·lega un cop passat el termini.

Per tant, l'aplicació del Dret a l'error permetria menys errors en períodes tancats i, a la llarga, seria vist com que cada cop més es compleixen correctament les obligacions tributàries.

## REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES

- BONMATÍ MARTÍNEZ, J. (2016). La eficiencia en la recaudación tributaria. *Cont4bl3*, 60, 18-23.
- BONMATÍ MARTÍNEZ, J. (2019, maig 17). *Eficiencia tributaria*. Economía de Hoy. <https://www.economiadehoy.es/eficiencia-tributaria>
- CARRASCO PARRILLA, P. J. (s.d.). *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: Hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Editorial Thomson Reuters-Aranzadi.
- CARRASCO PARRILLA, P. J. (2022). Cumplimiento cooperativo, gobernanza fiscal y derechos y garantías de los contribuyente. *Revista de Educación y Derecho*, 26. <https://doi.org/10.1344/REYD2022.26.40674>
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2004). Crítica del carácter obligatorio de la vía económico-administrativa en la nueva ley general tributaria española. *Revista de Derecho (Valdivia)*, 16. <https://doi.org/10.4067/S0718-09502004000100007>
- CID, J. M. A. (2021, diciembre 21). La injustificada ampliación del plazo de inicio del procedimiento sancionador tributario por la Ley 11/2021. *FiscalBlog*. <https://fiscalblog.es/?p=7137>
- CORDERO GARCÍA, J. A. (2013). *El procedimiento sancionador en materia tributaria*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- ¿Cuánto nos pueden costar los errores en la cumplimentación de los modelos fiscales?* (2015, diciembre 9). [fiscal-impuestos.com](https://www.fiscal-impuestos.com). <https://www.fiscal-impuestos.com/seminario-obligaciones-fiscales-contables-cuanto-nos-pueden-costar-errores-cumplimentacion-modelos-fiscales.html>
- CUBERO TRUYO, A. M., GARCÍA BERRO, F., & TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2022). *Adaptación de la normativa tributaria a las nuevas realidades familiares*. Tirant lo Blanch. <https://biblioteca-tirant-com.eu1.proxy.openathens.net/cloudLibrary/ebook/info/9788411470230>



*Derecho al error tributario.* (2022, octubre 20). *fiscal-impuestos.com*. <https://www.fiscal-impuestos.com/derecho-subsanacion-errores-tributarios-cometidos-sin-dolo-no-deberia-ser-sancionada-sucedo-legislacion-tributaria-francesa.html>

El Consejo de Ministros da luz verde al Proyecto de Ley para la transposición de la DAC6. (2020, maig 13). *Periscopio Fiscal y Legal*. <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/el-consejo-de-ministros-da-luz-verde-el-proyecto-de-ley-para-la-transposicion-de-dac6/>

El derecho al error en las relaciones con las Administraciones tributarias. (2018, febrer 8). *IDEO LEGAL*. <https://www.ideolegal.com/el-derecho-al-error-en-las-relaciones-con-las-administraciones-tributarias/>

El Libro Blanco de la reforma fiscal cumple un año en el cajón de Hacienda. (2023, març 2). *EXPANSION*. <https://www.expansion.com/economia/2023/03/03/6400ff0ce5fdeaae438b45bb.html>

El principio de cumplimiento cooperativo y las infracciones y sanciones tributarias. (2020, gener 13). *El Derecho*. <https://elderecho.com/principio-cumplimiento-cooperativo-las-infracciones-sanciones-tributarias>

*El Supremo frena a Hacienda y le impide centrarse en perjudicar al contribuyente.* (2023, abril 17). *EXPANSIÓN*. <https://www.expansion.com/economia/2023/04/17/643c32d9e5fdea38168b45f0.html>

FEMMINE, L. D. (2022, novembre 30). *España, en el podio de países de la OCDE con mayor alza de la presión fiscal en una década.* *El País*. <https://elpais.com/economia/2022-11-30/espana-en-el-podio-de-paises-de-la-ocde-con-mayor-alza-de-la-presion-fiscal-en-una-decada.html>

FERNÁNDEZ, J. M. (2018, febrer 7). Un derecho al error sin ser sancionado por Hacienda. *Cinco Días*. [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/06/mercados/1517936284\\_261540.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/06/mercados/1517936284_261540.html)

FONTBOTÉ BONILLA, H., & YMBERT CERÓN, M. (2011). *La citació de les fonts jurídiques en l'àmbit autonòmic, estatal i internacional.*

GIL, M. A. (2022, febrer 16). Los Tribunales Económico-administrativos Municipales y la tutela administrativa efectiva. *IDL-UAM*. <https://www.idluam.org/blog/los-tribunales-economico-administrativos-municipales-y-la-tutela-administrativa-efectiva/>

- GIL PECHARROMÁN, X. (2022, novembre 17). *Hacienda estudia eliminar las multas por errores en la declaración de la Renta*. *El Economista*. Recuperat el 28 de febrer de 2023, de <https://revistas.economista.es/buen-gobierno/2022/noviembre/hacienda-estudia-eliminar-las-multas-por-errores-en-la-declaracion-de-la-renta-NP12594081>
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. (2018). La competencia para la liquidación de la cuota tributaria en los supuestos de delito contra la hacienda pública: ¿Jurisdicción penal o administración tributaria? *Crónica tributaria* (167/2018), 91-134. <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/167.pdf>
- Hacienda permitirá las autoliquidaciones rectificativas en caso de error*. (2023, febrer 27). *La Vanguardia*. <https://www.lavanguardia.com/vida/20230227/8786474/hacienda-permitira-autoliquidaciones-rectificativas-caso-error.html>
- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. (2019, juny 27). El derecho a equivocarse. *El Economista*. Recuperat el 28 de febrer de 2023, de <https://www.economista.es/opinion-legal/noticias/9965272/06/19/El-derecho-a-equivocarse.html>
- Instituto de Estudio Económicos. (2020). *Competitividad fiscal 2020: ¿por qué no se pueden subir más los impuestos en España?* (p. 70).
- International Institute for Management Development. (2022). *IMD World Competitiveness Booklet 2022* (Juny 2022; p. 127). IMD.
- International Institute for Management Development. (2022). *IMD World Digital Competitiveness Ranking 2022* (Juny 2022; p. 184). IMD.
- Las quejas de los inspectores de Hacienda: «El sistema tributario está destrozado y la clase política no está a la altura para remediarlo»*. (2022, octubre 27). EXPANSION. <https://www.expansion.com/economia/2022/10/27/635a514fe5fdea417b8b468a.html>
- LOI n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance (1), 2018-727 (2018).
- MARCHANTE, D. (2022, novembre 23). *El aviso de la Agencia Tributaria sobre las multas por hacer mal la declaración de la Renta*. *El Debate*. [https://www.eldebate.com/economia/20221123/aviso-agencia-tributaria-sobre-multas-hacer-mal-declaracion-renta-cns\\_74842.html](https://www.eldebate.com/economia/20221123/aviso-agencia-tributaria-sobre-multas-hacer-mal-declaracion-renta-cns_74842.html)

- MÁRQUEZ, J. R. (s.d.). *Propuesta 3/2022 sobre la incorporación del Derecho al error al ordenamiento tributario español*.
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2010). *La sedicente caducidad del procedimiento sancionador tributario*. <http://hdl.handle.net/10045/53288>
- MARTÍNEZ, J. L., & PÉREZ LARA, J. M. (2022). *Prevención y lucha contra el fraude fiscal. Análisis sistemático de la Ley 11/2021, de 9 de julio*. Tirant lo Blanch. <https://biblioteca-tirant-com.eu1.proxy.openathens.net/cloudLibrary/ebook/info/9788411307925>
- PÉREZ-PIAYA MORENO, C. (2008). *Procedimiento sancionador tributario*. Tirant Lo Blanch. <https://biblioteca-tirant-com.eu1.proxy.openathens.net/cloudLibrary/ebook/info/9788499853857>
- PORTILLO, J. (2023, febrer 28) Recaudación récord de 254.000 millones en 2022 por la inflación. *Expansión*. Recuperat el 28 de febrer de 2023, de <https://www.expansion.com/economia/2023/02/28/63fd07d3468aebf2548b45f4.html>
- POZA CID, R., ASÍN PEREZ, I. (2020, desembre 30) Se publica la Ley para la trasposición del DAC6. *Periscopio Fiscal y Legal*. <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/ley-para-la-trasposicion-del-dac6/>
- PULIDO ALBA, E. J. (2014). *El fraude fiscal en España. Una estimación con datos de contabilidad nacional* [Universidad de Salamanca]. <https://doi.org/10.14201/gredos.125760>
- RIBES RIBES, A. (2021). *La posición del contribuyente ante los Sistemas de Inteligencia Artificial utilizados por la Administración*. <http://hdl.handle.net/10045/118680>
- SALA, A. (2022, noviembre 21). *Hacienda estudia incorporar a la normativa el derecho al error y la rectificación*. *El Periódico*. <https://www.elperiodico.com/es/economia/20221121/hacienda-estudia-incorporar-normativa-derecho-78862251>
- SÁNCHEZ GERVILLA, A. (2020). *Fundamentos del Derecho sancionador tributario*. Tirant lo Blanch. <https://biblioteca-tirant-com.eu1.proxy.openathens.net/cloudLibrary/ebook/info/9788413137803>
- SÁNCHEZ HUETE, M. Á. (2006). Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT. *Quincena Fiscal*, 11. <https://ddd.uab.cat/record/222285>

SANTOS, N. P. (2022, novembre 22). *Hacienda agilizará la corrección de errores en la declaración de Renta*. *Expansión*. Recuperat el 28 de febrer de 2023, de <https://www.expansion.com/economia/2022/11/22/637bc1f7468aeb81698b4574.html>

SATORRAS FIORETTI, R. M., TURULL I RUBINAT, M., ARDANUY, J., & ARROYO I AMAYUELAS, E. (2017). *Tècniques de treball i de comunicació: Instrumentàrium per a les ciències jurídiques i socials* (Tercera edició (augmentada i corregida)). Huygens Editorial.

SCHWAB, K. (2020). *How Countries are Performing on the Road to Recovery*.

SCHWAB, K. (2016). *The Global Competitiveness Report 2016-2017*.

SCHWAB, K. (2019). *The Global Competitiveness Report 2019*.

TABOADA, J. G. (2023, abril 18). Una sanción llegada del hiperespacio.... *FiscalBlog*. <https://fiscalblog.es/?p=8432>