

EL DERECHO AL ERROR DEL CONTRIBUYENTE COMO EJE EN LA MODERNIZACIÓN DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

ÍNDICE

1. Introducción.
2. El error y la culpabilidad en el derecho tributario español.
3. El derecho al error como principio limitador de la potestad sancionadora.
4. El reconocimiento del derecho al error como garantía de seguridad jurídica.
5. Conclusiones y propuestas de *lege ferenda*.

RESUMEN

El presente trabajo de investigación examina cómo el sistema tributario español gestiona los errores de los contribuyentes y evidencia que esta gestión constituye un problema estructural con profundas implicaciones jurídicas y prácticas. La experiencia cotidiana de autónomos, pymes, profesionales y ciudadanos refleja un fenómeno reiterado: errores razonables, explicables por la complejidad normativa o por la insuficiencia informativa, se convierten con demasiada frecuencia en sanciones automáticas que presumen negligencia sin analizar el contexto en el que se produjeron. Esta dinámica genera indefensión, deteriora la confianza en la Administración y transforma la relación fiscal en un espacio de temor permanente, alejándola de la normalidad democrática del cumplimiento.

Aunque el marco normativo afirma que el principio de culpabilidad debe guiar toda actuación sancionadora, la práctica administrativa tributaria muestra una tendencia sistemática a considerar el mero resultado del error como indicio suficiente de reproche. Con frecuencia, las resoluciones sancionadoras se sustentan en motivaciones estandarizadas que no valoran la razonabilidad del comportamiento, la dificultad interpretativa de la norma, la existencia de criterios administrativos contradictorios o el papel de la propia Administración como generadora de información confusa. Este modo de proceder acerca el sistema a una responsabilidad objetiva prohibida constitucionalmente y vacía de contenido el juicio de culpabilidad que debería legitimar la imposición de cualquier sanción.

El error no constituye una anomalía, sino un fenómeno estructural derivado de la propia configuración del sistema tributario: normas de gran complejidad técnica, conceptos jurídicos indeterminados, reformas constantes y orientaciones administrativas no siempre coherentes generan un entorno en el que incluso contribuyentes diligentes pueden equivocarse. En estas condiciones, castigar el error honesto no solo resulta injusto, sino también contraproducente, pues debilita la confianza legítima, desincentiva el cumplimiento voluntario y erosiona la percepción de justicia material, elementos indispensables para la eficacia y la legitimidad del sistema fiscal.

Ante este diagnóstico, el trabajo sostiene la necesidad de reformular jurídicamente el tratamiento del error y de reconocer de forma expresa un auténtico derecho al error que actúe como garantía estructural. No se trata de conceder un privilegio, sino de asegurar que la sanción se reserve para conductas verdaderamente reprochables y no para la falibilidad inherente a cualquier sistema normativo complejo. Este marco permitiría reforzar el principio de culpabilidad, mejorar la proporcionalidad, fortalecer la seguridad jurídica y garantizar que la Administración valore con rigor el contexto, la buena fe del contribuyente y la información de la que disponía al actuar. Solo así podrá consolidarse una relación fiscal basada en la cooperación, la confianza y la racionalidad administrativa, condiciones imprescindibles para un sistema tributario justo, eficaz y sostenible a largo plazo.

1. INTRODUCCIÓN

Como al cierre de cada trimestre, Carmen, autónoma dedicada al diseño gráfico, se sentó en su pequeño despacho para afrontar una vez más la preparación de su autoliquidación de IVA, ese trámite recurrente que, pese a la experiencia acumulada, nunca dejaba de resultarle complejo y lleno de dudas. A su alrededor se acumulaban recibos, facturas y anotaciones dispersas que había ido recopilando durante los últimos meses, mientras en la pantalla del ordenador alternaba entre las instrucciones oficiales, los manuales de ayuda de la Agencia Tributaria y distintas fuentes informativas que consultaba para asegurarse de no cometer errores. A pesar de la familiaridad que da la rutina trimestral, cada declaración era, para ella, un ejercicio de tensión contenida: el temor a equivocarse, la obligación de interpretar conceptos que no siempre resultan intuitivos y la necesidad de traducir su actividad diaria a un lenguaje fiscal que, a menudo, le resulta ajeno. Así, tras varias horas de revisión minuciosa y en un esfuerzo por actuar con la máxima diligencia, decidió incluir como gasto deducible una partida que consideraba razonablemente amparada por la normativa. Esa decisión, tomada con prudencia y con la convicción de estar actuando correctamente, parecía cerrar un ciclo más de cumplimiento. Sin embargo, meses después, una notificación electrónica de Agencia Tributaria irrumpió con frialdad en su rutina laboral, cuestionando el criterio aplicado y anunciando que el error detectado daría lugar no solo a una regularización, sino también a un procedimiento sancionador. De pronto, un acto realizado en buena fe —y con un esfuerzo interpretativo considerable— quedaba situado bajo la sombra de una presunta culpabilidad que jamás había imaginado cargar sobre sus hombros.

Esta experiencia se revela en realidad —y así lo sostengo desde mi ejercicio profesional como abogado— como un ejemplo paradigmático de la forma en que el sistema tributario español gestiona los errores de los contribuyentes. En mi despacho se repite, casi de forma ritual, la misma secuencia emocional: la sorpresa inicial, seguida de la incomprensión y, finalmente, de la sensación de indefensión. Llega el autónomo que no presentó un modelo dentro del plazo por un olvido leve; la pyme que entendió de manera distinta un requisito formal; el jubilado que consignó una cifra incorrecta al interpretar mal una casilla; la profesional experta que se enfrentó a una operación tributaria compleja y eligió un criterio interpretativo perfectamente defendible. Todos acuden con expedientes sancionadores que nacen de errores menores, de omisiones inocuas, de discrepancias interpretativas razonables o de la mera dificultad de navegar por un sistema normativo técnicamente denso. Y todos comparten una misma sensación: la Administración los trata como si hubieran actuado con negligencia o mala fe, cuando lo único que ha ocurrido es que se han equivocado en un terreno en el que equivocarse no sólo es posible, sino prácticamente inevitable.

La recurrencia de estos casos, que ya no pueden considerarse situaciones aisladas sino un fenómeno estructural, me ha llevado a reflexionar con creciente preocupación sobre el modo en que nuestro ordenamiento entiende y gestiona el error. Lo que en teoría se presenta como un sistema respetuoso con el principio de culpabilidad —y, por tanto, garantista— se transforma en la práctica en un mecanismo que reacciona automáticamente ante cualquier desviación, confundiendo sin matices el error con la infracción, la equivocación con la

negligencia y la buena fe con la sospecha. De hecho, una de las distorsiones más graves que observo habitualmente es que muchos de los acuerdos sancionadores que reviso carecen de una motivación real sobre la culpabilidad: se limitan a reproducir fórmulas estandarizadas que presuponen falta de diligencia sin analizar, ni mínimamente, las circunstancias subjetivas y objetivas que explican el error cometido. La responsabilidad se objetiva en la práctica, aunque la ley la rechace expresamente. El reproche aparece por defecto, aunque el contribuyente haya actuado con la diligencia que puede exigírsele —y, en muchos casos, con más diligencia de la que un ciudadano medio podría razonablemente desplegar ante un sistema normativo de enorme complejidad.

La problemática se agrava por la forma condicionada en que se articula la respuesta sancionadora: el contribuyente sabe, desde que recibe la comunicación, que aceptar la propuesta implica acceder a una reducción sustancial del importe de la sanción, mientras que impugnarla supone no solo renunciar a dicha reducción, sino asumir un coste económico y emocional considerable. Esa tensión inducida por el propio procedimiento produce un efecto práctico perverso: la conformidad aparece como una forma de supervivencia administrativa, no como una admisión genuina de culpabilidad. Como abogado, veo constantemente a contribuyentes que aceptan sanciones que consideran injustas —y que, en muchos casos, lo son— únicamente porque temen que recurrir sea económicamente inviable o procesalmente desgastante. El derecho a la defensa se transforma así en un privilegio al que solo acceden quienes tienen capacidad económica o una especial fortaleza emocional, mientras que la mayoría se ve abocada a aceptar sanciones que no reflejan su verdadera conducta ni su verdadero grado de diligencia.

Ese diseño normativo y procedimental produce un efecto sistémico alarmante: convierte la relación tributaria en un espacio donde el error se penaliza con la misma severidad que el fraude, donde la Administración reacciona con automatismos punitivos y donde el principio de culpabilidad queda reducido a una declaración de intenciones sin eficacia real. Lo más grave es que este funcionamiento erosiona la legitimidad del sistema y genera una profunda desconfianza en el ciudadano contribuyente, que empieza a percibir la fiscalidad no como un deber compartido y coherente, sino como un entramado de obligaciones potencialmente explosivas, donde cualquier tropiezo puede desencadenar un expediente sancionador. Desde esa perspectiva, resulta evidente que el ordenamiento español carece de un espacio normativo específico que reconozca la falibilidad humana y que proteja al contribuyente frente a sanciones automáticas derivadas de errores inocentes.

Es precisamente aquí donde adquiere especial relevancia el concepto —necesariamente reformulado y despojado de equívocos semánticos— de “derecho al error”. No se trata de un derecho subjetivo a equivocarse ni de un blindaje frente a las obligaciones fiscales, sino de una garantía estructural destinada a impedir que el primer error de buena fe se traduzca, sin más, en una sanción¹. Se trata de un principio que, bien articulado, permitiría distinguir entre el error honesto y la infracción sancionable, y que contribuiría a reforzar los pilares constitucionales del sistema sancionador: la culpabilidad, la proporcionalidad, la

¹ Lucas Durán, M. (2024). *El “derecho al error” en el ámbito tributario*. Taxlandia. <https://www.politicafiscal.es/equipo/manuel-lucas-duran/el-derecho-al-error-en-el-ambito-tributario> Recuperado el 25 de noviembre de 2025.

seguridad jurídica y la confianza legítima. En definitiva, supone diseñar un mecanismo real, operativo y coherente para que la Administración pueda acompañar al contribuyente en lugar de castigarle automáticamente por no ser perfecto en la aplicación de unas normas que, en muchos casos, ni siquiera los expertos dominan sin dudas interpretativas.

El propósito de este trabajo de investigación, en consecuencia, no es elaborar construcciones teóricas desligadas de la realidad ni replicar patrones ajenos, sino analizar desde la práctica profesional y desde el rigor jurídico cómo podría configurarse en España un marco que reconozca y gestione el error humano de manera razonable, proporcionada y libre de automatismos punitivos que, hoy por hoy, deterioran gravemente la confianza en el sistema tributario. Se trata de explorar cómo introducir garantías efectivas que eviten que el simple hallazgo de una equivocación desencadene una sanción, de diseñar mecanismos de regularización que permitan corregir el error sin criminalizarlo y de desarrollar criterios normativos que obliguen a la Administración a valorar con autenticidad la buena fe, las dificultades interpretativas y las circunstancias concretas de cada caso. La finalidad última es contribuir a la construcción de un modelo que no solo sancione el fraude, sino que además sea capaz de comprender la falibilidad inherente a quienes cumplen con sus obligaciones fiscales, porque si algo demuestra la experiencia acumulada en el ejercicio profesional es que un sistema que no ofrece un espacio jurídico real para el error honesto termina perdiendo justicia, eficacia y legitimidad, erosionando la relación de confianza que debería sustentar toda fiscalidad democrática y convirtiendo el cumplimiento tributario en una actividad temida más que en un compromiso asumido.

2. EL ERROR Y LA CULPABILIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL

El análisis del tratamiento jurídico del error en el ámbito tributario español debe comenzar necesariamente por el principio de culpabilidad como fundamento estructural del Derecho administrativo sancionador, una premisa que ha sido reiterada por el Tribunal Constitucional durante más de tres décadas y que ha demarcado con claridad la imposibilidad de configurar un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias². De acuerdo con esta doctrina consolidada, la Administración únicamente puede imponer sanciones cuando existan elementos de dolo o negligencia —en cualquiera de sus gradaciones— que permitan atribuir al contribuyente un juicio de reproche subjetivo, inseparable de la idea misma de infracción. Esta exigencia se encuentra conceptualmente vinculada a la presunción de inocencia, la cual impone a la Administración la carga de acreditar la culpabilidad de manera suficiente y exige una motivación rigurosa que justifique por qué la conducta del contribuyente merece sanción desde la perspectiva de la diligencia esperable. No basta, por tanto, con constatar un incumplimiento normativo; es preciso analizar de qué modo se produjo, qué grado de previsibilidad o complejidad tenía el resultado, qué información previa ofrecía la Administración y si el obligado tributario actuó dentro de los márgenes de razonabilidad que un sistema jurídico puede exigir a un ciudadano medio no experto en materia fiscal.

² Entre otras, SSTC 3/1983, de 25 de enero; 219/1988, de 22 de noviembre; 76/1990, de 26 de abril; 246/1991, de 19 de diciembre y 146/1994, de 12 de mayo.

Sin embargo, esta arquitectura teórica, coherente y garantista en su formulación, contrasta de manera notable con la praxis administrativa contemporánea. En la práctica diaria, la constatación de un resultado lesivo —ya sea la omisión de un ingreso, la consignación incorrecta de un dato o la deducción de un gasto cuya procedencia suscita dudas interpretativas— se convierte, con demasiada frecuencia, en el único fundamento para apreciar negligencia. En lugar de analizar la conducta en su contexto, la Administración procede como si la infracción surgiera automáticamente de la irregularidad formal o material detectada, sin valorar los condicionantes normativos, cognitivos o técnicos que explican razonablemente el error. Esta tendencia revela una peligrosa confusión entre infracción y equivocación, que da lugar a una objetivación de la responsabilidad prohibida por el ordenamiento y que transforma el error en una suerte de indicio irrefragante de culpabilidad, vulnerando así el núcleo del sistema sancionador.

La diferencia entre el modelo teórico y la realidad administrativa se aprecia con particular claridad en la motivación de los acuerdos sancionadores. Los profesionales que trabajamos en el ámbito tributario vemos con frecuencia resoluciones que reproducen fórmulas estereotipadas, donde el elemento subjetivo se afirma de manera automática, casi ritual, sin examinar el grado de diligencia desplegado por el contribuyente ni las circunstancias concretas del caso. Se sostiene que el obligado tributario debió conocer la normativa, que actuó con falta de diligencia exigible o que su comportamiento fue negligente sin ofrecer un razonamiento que lo sustente. En este tipo de resoluciones, el error interpretativo —aun cuando se base en una lectura razonable de una norma ambigua— se equipara directamente a la negligencia; la discrepancia defendible se trata como infracción y la complejidad normativa desaparece como factor relevante, pese a constituir un elemento esencial para valorar la culpabilidad. Este modo de actuar rebaja de manera preocupante los estándares jurisprudenciales de motivación, vacía de contenido la exigencia de un juicio subjetivo individualizado y genera en los contribuyentes la sensación de que su esfuerzo por cumplir, lejos de ser reconocido, se vuelve irrelevante ante un sistema que presume su culpa antes incluso de haberla analizado.

El problema se agrava si se tiene en cuenta la estructura del sistema tributario español, caracterizado por una elevada densidad normativa, una proliferación constante de obligaciones formales y materiales, una notable tecnicidad y un cambio normativo permanente. Esto convierte el cumplimiento tributario en una tarea especialmente expuesta al error, incluso cuando se actúa con diligencia. La realidad demuestra que no siempre es posible para un contribuyente —ni siquiera para un profesional— interpretar con absoluta precisión el alcance de los conceptos jurídicos tributarios, muchos de los cuales son indeterminados, abiertos o fuertemente dependientes del contexto económico de la operación que se analiza. La existencia de criterios divergentes entre órganos administrativos, la falta de guías vinculantes y el carácter orientativo —y no siempre claro o coherente— de los portales informativos y asistentes virtuales de la propia Administración conforman un escenario en el que la posibilidad de equivocación es estructural y no coyuntural.

Precisamente por ello preocupa que la Administración sancione a quienes han confiado en información proporcionada por ella misma. La proliferación de asistentes virtuales —herramientas útiles pero no exentas de errores— o la publicación de guías no

vinculantes que luego se interpretan restrictivamente por los órganos de inspección han generado situaciones donde el contribuyente, tras seguir orientaciones oficiales, termina siendo sancionado por haber confiado razonablemente en criterios que la Administración no había desmentido. Este fenómeno vulnera de manera frontal los principios de confianza legítima y buena administración, pues un contribuyente no puede ser castigado por actuar apoyado en la información proporcionada por la autoridad que exige el cumplimiento³.

No obstante, frente a este panorama, la evolución jurisprudencial reciente ofrece señales alentadoras de una reorientación garantista cada vez más definida. Un hito especialmente relevante es la Sentencia núm. 709/2023 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Rec. núm. 15081/2023, que reconoce de forma expresa que la complejidad normativa y procedimental puede diluir o incluso neutralizar el elemento subjetivo de la infracción tributaria, hasta el punto de que un error razonable debe excluir toda sanción. En esta resolución —de singular importancia— el Tribunal subraya que la Administración no puede limitarse a constatar una irregularidad material, sino que debe justificar por qué la conducta revela una falta real de diligencia; que la existencia de asesoramiento no implica automáticamente negligencia, pues incluso profesionales cualificados pueden enfrentarse a interpretaciones técnicamente defendibles; y que es imprescindible distinguir con rigor entre error técnico, discrepancia razonada y auténtico comportamiento negligente. Esta sentencia, que anula la sanción precisamente por apreciar dudas objetivas sobre la culpabilidad del contribuyente, se ha convertido en una referencia ineludible, y confirma una tendencia jurisprudencial —aunque todavía incipiente— orientada a evitar automatismos sancionadores y a proteger al contribuyente frente a la equiparación injusta entre error y culpabilidad.

En este contexto, el error honesto se configura como un fenómeno jurídico que merece una categoría propia dentro del sistema tributario, no para justificar el incumplimiento, sino para diferenciar con claridad entre quien actúa con voluntad de cumplir —aunque se equivoque— y quien decide conscientemente incumplir. La Administración, como garante de la legalidad, tiene el deber de abandonar los automatismos que equiparan error e infracción y de recuperar la centralidad del juicio subjetivo, analizando caso por caso la razonabilidad del comportamiento, la claridad normativa, la información disponible y el contexto en que se produjo el error. Solo mediante esta aproximación individualizada será posible preservar la legitimidad del sistema tributario, restaurar la confianza de los contribuyentes y fortalecer los principios que sustentan un régimen sancionador verdaderamente compatible con las exigencias del Estado de Derecho.

3. EL DERECHO AL ERROR COMO PRINCIPIO LIMITADOR DE LA POTESTAD SANCIONADORA

La construcción del denominado “derecho al error” exige partir de una comprensión precisa y matizada de su naturaleza jurídica, despojándola de cualquier interpretación simplista que pudiera llevar a confundir este concepto con un supuesto derecho subjetivo a

³ Torrecusa Cordero, A. (2025). “La necesaria exclusión de la responsabilidad por los incumplimientos que deriven del uso de los asistentes virtuales de la Agencia Tributaria.” *Revista Española de Derecho Financiero*, N.º 208, Sección Estudios, Cuarto trimestre de 2025, p. 8.

incumplir la norma o con una exoneración general frente a todas las formas de responsabilidad tributaria. Lejos de ello, el derecho al error debe entenderse como un principio limitador de la potestad sancionadora, orientado a impedir que el primer error cometido de buena fe —esto es, sin intención de defraudar y dentro de un marco de actuación diligente pero falible— pueda transformarse en un ilícito administrativo. Este principio, formulado con tal amplitud, cumple una doble misión: por un lado, ofrece un espacio institucional en el que la equivocación honesta queda protegida frente a la respuesta punitiva; y, por otro, obliga a la Administración a repensar la forma en que valora y motiva la culpabilidad, en consonancia con los principios constitucionales que rigen todo sistema sancionador.

El fundamento filosófico del derecho al error se asienta, en primer lugar, en la dimensión eminentemente pedagógica que acompaña al error humano en cualquier sistema normativo. El error, antes que una anomalía, es un mecanismo de aprendizaje jurídico: es precisamente al advertir una equivocación cuando el contribuyente adquiere plena conciencia de una obligación o del alcance de una prohibición, lo que le permite ajustar su comportamiento futuro. Solo a partir de ese conocimiento efectivo cabe hablar de culpabilidad en sentido estricto, pues la sanción presupone siempre que el sujeto tenía la capacidad real de entender la norma y de actuar conforme a ella. Si el contribuyente desconoce razonablemente la existencia de un deber concreto —ya sea por la complejidad de la figura tributaria, por la oscuridad de los conceptos jurídicos indeterminados o por la propia falta de claridad de las orientaciones administrativas—, castigarle sin ese conocimiento previo no solo es injusto desde la perspectiva de la ética pública, sino que resulta incompatible con la función orientadora que debe caracterizar la actuación del Estado en materia tributaria. Un sistema que sanciona el primer error, sin haber ofrecido previamente una oportunidad real de comprender la obligación, es un sistema que confunde el castigo con la prevención y que renuncia a la pedagogía como herramienta de cumplimiento.

En segundo lugar, el derecho al error encuentra un fundamento jurídico directo en la esencia del principio de culpabilidad, que constituye uno de los pilares del Derecho sancionador español. Sancionar sin acreditar dolo o negligencia es tanto como castigar la mera producción de un resultado lesivo, lo que convertiría la responsabilidad administrativa en objetiva, aunque el ordenamiento la prohíba expresamente. En este marco, el derecho al error actúa como un mecanismo de contención frente a esa tendencia —cada vez más extendida en la práctica administrativa— a equiparar infracción con equivocación. Obliga a la Administración a justificar por qué la conducta del contribuyente es reprochable desde la perspectiva de la diligencia exigible, y a explicar por qué el error en cuestión no puede considerarse razonable ni comprensible. Desde esta perspectiva, lejos de debilitar el sistema sancionador, el derecho al error refuerza las garantías estructurales del ordenamiento: sin un análisis riguroso de la culpabilidad, sin una motivación individualizada y sin una valoración auténtica de la razonabilidad del error, la sanción pierde su legitimidad y se transforma en una respuesta automática incompatible con los principios constitucionales.

En tercer lugar, el derecho al error opera como una vía idónea para integrar en el ámbito tributario principios ampliamente consolidados en el Derecho administrativo sancionador, tales como la proporcionalidad sancionadora, la buena administración y la

confianza legítima. La proporcionalidad exige que no se impongan sanciones cuando el reproche resultaría desmesurado respecto de la entidad de la conducta o de la intención del contribuyente; la buena administración impone a los poderes públicos la obligación de actuar con coherencia, racionalidad y prudencia, evitando sancionar situaciones que la propia Administración ha contribuido a generar o que podría haber evitado mediante información más clara y completa; y la confianza legítima protege a los ciudadanos que actúan siguiendo criterios administrativos razonablemente fiables, lo que implica que no pueden ser sancionados por haber interpretado la norma conforme a orientaciones oficiales o a prácticas administrativas previas no desmentidas. El derecho al error ofrece, pues, un cauce operativo para introducir en el derecho tributario principios que, pese a su firme reconocimiento en otros sectores del ordenamiento, no han penetrado con suficiente intensidad en el ámbito de la potestad sancionadora tributaria.

Desde la perspectiva española, la articulación del derecho al error exige un ejercicio de reconstrucción normativa especialmente cuidadoso, pues debe consolidarse sin abrir espacios para la responsabilidad objetiva en los supuestos excluidos de su ámbito ni generar inseguridad en la aplicación de las sanciones⁴. La doctrina reciente ha subrayado la necesidad de reintroducir explícitamente la presunción de buena fe en la Ley General Tributaria, recordando que su presencia histórica en textos anteriores, como el art. 33 de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, permitía equilibrar la relación entre Administración y contribuyente y que su desaparición ha facilitado la expansión de automatismos punitivos⁵. Esta presunción no implica exonerar a quien actúa con negligencia, sino orientar la carga de la prueba: corresponde a la Administración demostrar que una conducta concreta fue negligente, especialmente cuando se trata de un primer error que puede explicarse adecuadamente por la complejidad de la normativa tributaria o por la falta de claridad de las fuentes oficiales. Invertir esta lógica, presumiendo negligencia salvo prueba en contrario, es incompatible con un sistema respetuoso con el principio de culpabilidad.

Otro elemento fundamental en la construcción del derecho al error es la posibilidad de que el primer error no doloso pueda regularizarse incluso en aquellos supuestos en los que haya mediado un requerimiento administrativo. La intervención de la Administración no convierte automáticamente un error en negligente, ni transforma la buena fe en una conducta reprochable. La esencia del derecho al error consiste precisamente en permitir que la Administración detecte, señale y contribuya a corregir errores sin que ello implique la apertura inmediata de un expediente sancionador. Este enfoque no solo reduce la litigiosidad y evita conflictos innecesarios, sino que fomenta una relación de cooperación donde el contribuyente percibe a la Administración como un órgano orientador y no como un aparato sancionador predispuesto a penalizar cualquier desviación mínima.

Finalmente, la reconstrucción garantista del derecho al error debe integrarse con la

⁴ Delgado Pacheco, A. (2024). El derecho al error en el ámbito tributario y su verdadero alcance. <https://www.expansion.com/blogs/garrigues/2024/01/30/el-derecho-al-error-en-el-ambito.html> Recuperado el 01 de diciembre de 2025.

⁵ Torrecusa Cordero, A. (2025). “La necesaria exclusión de la responsabilidad por los incumplimientos que deriven del uso de los asistentes virtuales de la Agencia Tributaria.” *op.cit.*, p. 9.

evolución doctrinal del Derecho penal económico, especialmente con la interpretación del error sobre la obligación tributaria como error de tipo y no como error de prohibición⁶. La distinción no es meramente teórica: si el contribuyente desconoce razonablemente la existencia o el alcance de su obligación, no puede afirmarse la concurrencia de dolo, lo que invalida la tipicidad subjetiva y excluye cualquier posibilidad de sanción. Trasladar esta doctrina al ámbito administrativo sancionador implica reconocer que no todo desconocimiento puede calificarse como negligencia y que la razonabilidad del error debe evaluarse a partir de criterios objetivos, vinculados a la claridad de la norma, la complejidad de la operación y la información disponible. Interpretar un error de comprensión normativa como negligencia sin valorar estas circunstancias desnaturaliza el concepto mismo de culpabilidad y conduce a sanciones injustas.

En definitiva, el derecho al error, bien formulado, permite reorientar la potestad sancionadora tributaria hacia un modelo más garantista, racional y coherente con los principios estructurales del Derecho público. No neutraliza el poder sancionador ni debilita la lucha contra el fraude, sino que delimita con precisión su ámbito legítimo, preservando la sanción para aquellos supuestos en los que verdaderamente existe reproche subjetivo y excluyéndola allí donde la equivocación responde a la falibilidad inherente a cualquier sistema normativo complejo. El resultado es un sistema más equilibrado, más humano y más respetuoso con la dignidad del contribuyente, que refuerza la eficacia administrativa al tiempo que fortalece su legitimidad democrática.

En este contexto adquiere especial relevancia la reciente introducción en Cataluña del artículo 22 bis de la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las administraciones públicas de Cataluña, operada por la Ley 9/2025, de 13 de noviembre, que constituye una positivación normativa exhaustiva del principio de confianza y del derecho de las personas a rectificar sus errores frente a la Administración. El precepto parte expresamente de la idea de que las relaciones jurídicas administrativas deben asentarse en la confianza recíproca entre la Administración, sus empleados públicos y la ciudadanía, y reconoce que cualquier persona tiene derecho a rectificar los errores cometidos, respetando las competencias estatales. Esta orientación se complementa con una regulación detallada de la responsabilidad de los empleados públicos, limitada al dolo y a la culpa o negligencia grave, concepto que se define como la violación flagrante de las normas de prudencia, pericia y diligencia debida, excluyendo de forma explícita los errores cometidos de buena fe, con la debida diligencia y sin fraude, que no pueden calificarse como negligencia grave.

Asimismo, el artículo establece que quien infringe por primera vez una norma aplicable a su situación o incurre en errores materiales o formales al comunicar datos dentro del plazo legal no puede ser sancionado con multa ni con la pérdida total o parcial de una prestación, siempre que haya actuado de buena fe, sin fraude, y subsanado el error espontáneamente o tras la invitación de la Administración, la cual debe fijar un plazo adecuado atendiendo a su situación particular. Este reconocimiento no opera de manera automática: la Administración está obligada a ponderar las circunstancias del caso y a

⁶ Torres Cadavid, N. (2022). *El error sobre la obligación tributaria en el delito fiscal (según la teoría de la culpabilidad)*. Actas del III Congreso Internacional de la FICP, Alcalá de Henares, Madrid (España).

motivar cuidadosamente su decisión sobre la procedencia o no de la subsanación. Además, el derecho a rectificar queda excluido cuando exista mala fe o fraude, así como en supuestos vinculados a la aplicación del Derecho de la Unión Europea, a normas que protegen la salud pública, la seguridad de las personas, los bienes o el medio, o a estipulaciones contractuales. Finalmente, el precepto atribuye a la Administración la determinación de la mala fe o del fraude, que debe acreditarse mediante resolución debidamente motivada, cerrando así un sistema que introduce una estructura normativa clara, coherente y garantista del derecho al error en el ámbito administrativo catalán.

4. EL RECONOCIMIENTO DEL DERECHO AL ERROR COMO GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA

La falta de un reconocimiento explícito del derecho al error en el sistema tributario español no constituye simplemente la ausencia de una formulación normativa concreta, sino que evidencia una carencia estructural cuyos efectos trascienden lo técnico y se proyectan sobre el funcionamiento mismo del Estado de Derecho en materia fiscal. Allí donde el ordenamiento no ofrece un espacio seguro para que el contribuyente pueda equivocarse de buena fe sin exponerse automáticamente a un reproche sancionador, la seguridad jurídica — concebida como la posibilidad real de conocer, prever y ordenar las consecuencias de la propia conducta— se ve gravemente comprometida. En un entorno marcado por la complejidad normativa, la variabilidad interpretativa y la proliferación de obligaciones formales, la percepción de que cualquier error, por minúsculo o razonable que sea, puede convertirse en infracción sancionable genera un clima de incertidumbre permanente que condiciona la conducta de los contribuyentes, desincentiva la actividad económica y debilita el cumplimiento voluntario. La exigencia legítima de precisión en la autoliquidación fiscal se transforma entonces en una presión desmedida, incompatible con la idea de que el sistema tributario debe ser comprensible, accesible y previsible para quienes están llamados a cumplirlo.

Este déficit de reconocimiento del error como fenómeno humano legítimo no afecta únicamente a la seguridad jurídica, sino que también vulnera el principio de igualdad ante la ley. Equiparar por defecto el error involuntario con el fraude deliberado supone desdibujar las fronteras esenciales del derecho sancionador y desconocer la relevancia del elemento subjetivo como componente indispensable de toda infracción. Cuando la Administración sanciona tanto a quienes, actuando con buena fe, se equivocan en un contexto de elevada densidad técnica, como a quienes despliegan estrategias conscientes para eludir la norma, el sistema sancionador pierde su capacidad para diferenciar conductas y termina funcionando de manera indiscriminada. Esta confusión erosiona la justicia material del sistema tributario, pues ignora las circunstancias personales y cognitivas del contribuyente, rebaja la exigencia legal de motivación individualizada y proyecta sobre la ciudadanía la imagen de una Administración que castiga el error de la misma manera que castiga el fraude, desnaturalizando la lógica del reproche y alimentando la percepción de arbitrariedad.

A este panorama se añade un problema especialmente grave en términos de confianza legítima y buena administración. El contribuyente que actúa siguiendo la información proporcionada por la propia Administración —sea mediante asistentes virtuales, portales

electrónicos, guías técnicas o comunicaciones interpretativas— tiene un derecho elemental a que dicha información sea fiable y coherente. Si la Administración genera expectativas razonables y orienta la conducta de los obligados tributarios hacia un determinado criterio, resulta incoherente e inadmisibles que posteriormente sancione a quien actuó confiando en esas indicaciones. Este fenómeno, lejos de ser anecdótico, ha empezado a adquirir relevancia en la práctica cotidiana: contribuyentes que se apoyan en las herramientas oficiales terminan siendo sancionados porque la Administración no considera vinculantes sus propios materiales informativos. Esta contradicción institucional vulnera la buena fe, socava la confianza legítima y erosiona la credibilidad de las herramientas tecnológicas que deberían facilitar el cumplimiento, no convertirlo en un espacio de riesgo. Cuando el propio Estado no ofrece certezas mínimas y sanciona conductas inducidas por su propia actuación, la relación tributaria deja de ser un vínculo cooperativo para convertirse en un terreno de inseguridad constante.

La consecuencia última de esta ausencia de reconocimiento jurídico del error honesto es una erosión profunda de la legitimidad democrática del sistema fiscal. La tributación es uno de los ámbitos en los que más intensamente se manifiesta la confianza entre ciudadanía y Administración: exige que las personas asuman obligaciones económicas relevantes confiando en que el Estado actuará con proporcionalidad, racionalidad y justicia. Cuando el sistema sanciona la equivocación con la misma severidad que el fraude, o cuando ignora la complejidad normativa que rodea la actuación del contribuyente, esa confianza se resquebraja. La fiscalidad deja de percibirse como un deber colectivo y se transforma en un campo minado que el ciudadano debe atravesar con temor. La adhesión social a la norma fiscal disminuye, la desafección institucional aumenta y la legitimidad del sistema se debilita. La sanción automática del error no solo es injusta desde la perspectiva jurídica, sino también contraproducente desde la perspectiva política: un sistema fiscal percibido como injusto es menos eficaz en la lucha contra el fraude y menos capaz de generar cumplimiento voluntario.

Frente a este diagnóstico, la necesidad de una reforma legislativa que reconozca de forma explícita el derecho a la regularización del primer error no doloso aparece como una exigencia inaplazable. Tal reforma debería articularse sobre una serie de pilares esenciales. En primer lugar, debería introducirse una presunción explícita de buena fe en la Ley General Tributaria, de forma que la Administración no pueda presumir negligencia sin un análisis real de las circunstancias subjetivas y objetivas del caso. En segundo lugar, la Administración debería estar obligada a acreditar de manera rigurosa la existencia de mala fe o negligencia grave para sancionar, evitando que el mero resultado material del error funcione como indicio suficiente. En tercer lugar, debería permitirse la regularización del error incluso cuando haya intervenido un requerimiento administrativo, entendiendo que la mera actuación de la Administración no convierte automáticamente el error en infracción. En cuarto lugar, la valoración positiva del historial de cumplimiento del contribuyente debería convertirse en un elemento estructural dentro de la ponderación de la culpabilidad, reforzando la lógica de proporcionalidad y diferenciación.

Asimismo, cualquier reforma orientada a reconocer el derecho al error debe prever mecanismos específicos para garantizar que los sistemas automatizados, asistentes virtuales o herramientas informativas de la Administración no puedan derivar en sanciones cuando sus

indicaciones contribuyan al error del contribuyente. En un entorno crecientemente digitalizado, el Estado debe asumir la responsabilidad correspondiente a su papel orientador y garantizar que aquellos que confían de buena fe en herramientas oficiales no sean penalizados por hacerlo. En modo alguno esta reforma debe interpretarse como una invitación a la laxitud o una puerta abierta a la irresponsabilidad; por el contrario, debe entenderse como un reforzamiento del núcleo esencial del derecho sancionador tributario: la culpabilidad como elemento imprescindible para sancionar. Reconocer el error honesto no es desactivar la potestad sancionadora, sino orientarla hacia su función propia: combatir el fraude, no castigar la falibilidad. Solo así es posible construir un sistema tributario coherente con los principios constitucionales de proporcionalidad, motivación, buena administración y dignidad del contribuyente. Y solo un sistema así, equilibrado y razonable, puede aspirar a ser eficaz, legítimo y respetuoso con los valores propios de un Estado de Derecho.

5. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE LEGE FERENDA

La revisión realizada a lo largo de este trabajo permite afirmar que el tratamiento del error en el sistema tributario español constituye un problema de calado que trasciende lo estrictamente técnico y afecta a la concepción misma del contribuyente dentro del ordenamiento jurídico. La forma en que la Administración responde a la equivocación — incluso cuando ésta es razonable, explicable o directamente inducida por una información insuficiente— revela hasta qué punto la presunción de buena fe ha ido perdiendo peso en la relación jurídico-tributaria. Hoy, la falibilidad humana se ha convertido en un espacio de vulnerabilidad donde la equivocación honesta puede desencadenar un reproche punitivo prácticamente automático, sin que exista una diferenciación real entre el error comprensible y la infracción propiamente dicha. Este fenómeno, reproducido en miles de expedientes, ha erosionado principios esenciales del Estado de Derecho: la culpabilidad, la proporcionalidad, la seguridad jurídica, la confianza legítima y la igualdad. El resultado es un sistema donde demasiados contribuyentes afrontan sus obligaciones fiscales no desde la normalidad democrática del cumplimiento, sino desde el temor a las consecuencias de una equivocación.

En este contexto, conviene recordar que el contribuyente medio no opera en un entorno de certeza y simplicidad, sino en un marco marcado por la densidad normativa, los conceptos jurídicos indeterminados, los cambios legislativos frecuentes y las orientaciones administrativas no siempre claras ni coherentes. Equivocarse no es, por tanto, un desvío excepcional, sino una consecuencia previsible y, en cierta medida, inevitable del funcionamiento del propio sistema. Pese a ello, la lógica sancionadora vigente sigue interpretando la mera existencia del error como indicio suficiente de negligencia, presumiendo la culpabilidad en lugar de acreditarla. Esta aproximación objetiva provoca que la sanción recaiga sobre el resultado y no sobre la conducta, lo que de facto aproxima el régimen tributario a una forma de responsabilidad objetiva prohibida constitucionalmente. La consecuencia es doble: se desnaturaliza el significado jurídico del reproche sancionador y se debilita la legitimidad del sistema a ojos de quienes intentan cumplir y se ven castigados por errores comprensibles.

En este escenario, la idea del derecho al error no debe entenderse como un privilegio ni como una indulgencia injustificada, sino como una garantía necesaria para reequilibrar la

relación entre Administración y contribuyente. Su función es asegurar que la sanción se reserve para conductas verdaderamente reprochables y no para equivocaciones razonables derivadas de la complejidad normativa o de la insuficiencia informativa. Dar forma jurídica expresa a este derecho permitiría delimitar con precisión el ámbito legítimo de la potestad sancionadora, reforzar la centralidad del principio de culpabilidad y evitar que el sistema penalice comportamientos que reflejan, más que desinterés, un esfuerzo por cumplir en un entorno normativo extraordinariamente exigente.

Del análisis realizado se desprenden varias conclusiones centrales que justifican la necesidad de una reforma de fondo. En primer lugar, el sistema actual no garantiza de forma adecuada el principio de culpabilidad: la constatación material del error se convierte con excesiva facilidad en prueba de negligencia, incluso cuando el error es razonable y cuando la motivación administrativa se limita a fórmulas estereotipadas que no reflejan la conducta concreta del contribuyente. En segundo lugar, la densidad normativa del ordenamiento tributario español convierte el error en un fenómeno estructural. Ningún sistema puede exigir a un ciudadano medio el nivel de interpretación propio de un especialista, especialmente cuando la propia Administración utiliza criterios no vinculantes, guías ambiguas o asistentes virtuales cuya información puede resultar imprecisa. En tercer lugar, la ausencia de un mecanismo que otorgue al contribuyente una primera oportunidad sin sanción erosiona gravemente la confianza legítima y vulnera el deber de buena administración, sobre todo cuando el ciudadano actúa siguiendo orientaciones proporcionadas por el propio Estado. Por último, la sanción automática del error honesto daña la legitimidad democrática del sistema tributario: cuando la ciudadanía percibe que no existe una diferencia real entre equivocación y fraude, la relación fiscal deja de basarse en la confianza para asentarse en la desconfianza y el temor, debilitando la adhesión voluntaria a las obligaciones fiscales y alimentando la desafección institucional.

Estas conclusiones evidencian la necesidad de reformular el espacio jurídico del error dentro del sistema tributario, dotándolo de instrumentos que protejan al contribuyente diligente y orienten la potestad sancionadora hacia los supuestos en los que realmente existe reproche subjetivo. Sobre este diagnóstico deben construirse las siguientes propuestas de *lege ferenda* capaces de transformar el modelo vigente desde sus cimientos, convirtiendo el derecho al error en una garantía estructural y no en un mero principio programático.

- (1) **Incorporación explícita del derecho al error en la Ley General Tributaria:** El sistema tributario español necesita reconocer claramente que el primer error no doloso no puede convertirse automáticamente en infracción sancionable. La Ley General Tributaria debería incorporar una previsión expresa que permita al contribuyente regularizar sin sanción el primer error cometido de buena fe, con independencia de si la detección es voluntaria o resulta de un requerimiento administrativo. Esta medida no implica indulgencia ni disminuye la capacidad de lucha contra el fraude; por el contrario, garantiza que la sanción solo se aplique cuando existe un juicio de reproche real. El reconocimiento normativo del derecho al error consolidaría un marco más justo, reforzaría el principio de culpabilidad y enviaría a la ciudadanía un mensaje claro: equivocarse en un sistema complejo no es un delito, siempre que exista voluntad de cumplir.

- (2) **Prohibición de presumir negligencia y obligación de acreditar la culpabilidad:** Frente a la tendencia actual a equiparar error y negligencia, resulta imprescindible que la LGT establezca de manera expresa que el error no constituye por sí mismo un indicio de culpabilidad. Para sancionar, la Administración debería estar obligada a demostrar —con motivación individualizada y suficiente— que la conducta fue objetivamente imprudente y subjetivamente reprochable. Este enfoque desplaza la responsabilidad objetiva encubierta y restituye la centralidad del análisis del elemento subjetivo. Obliga también a la Administración a examinar el contexto, la complejidad de la norma, la claridad de la información disponible y la conducta previa del contribuyente. Sin esta acreditación, cualquier sanción resultaría incompatible con los principios constitucionales del Derecho sancionador.
- (3) **Régimen reforzado de motivación sancionadora:** La motivación de las sanciones tributarias debe dejar de ser un ejercicio formal para convertirse en una pieza fundamental de la garantía del contribuyente. La ley debería exigir que toda resolución sancionadora incluya un análisis exhaustivo de la culpabilidad, abordando aspectos como la complejidad técnica de la obligación incumplida, la claridad real de la normativa aplicable, las dificultades interpretativas razonables y el historial de cumplimiento del obligado tributario. Solo una motivación completa, individualizada y contextualizada puede legitimar una sanción en materia tributaria. En ausencia de este análisis detallado, la sanción debería considerarse inválida por insuficiencia de motivación y vulneración del principio de culpabilidad.
- (4) **Prohibición absoluta de sancionar cuando el contribuyente actúe conforme a criterios administrativos razonables:** Es incompatible con la buena administración que un contribuyente sea sancionado por seguir la información, las guías o los criterios que la propia Administración pone a su disposición. La LGT debería establecer una regla clara: cuando la conducta del obligado tributario se ajuste a criterios administrativos razonables —incluyendo guías, portales informativos, respuestas automatizadas o criterios no desmentidos— debe quedar excluida cualquier sanción. La confianza legítima debe operar como una protección efectiva, no como un principio retórico. Nadie debería ser castigado por actuar basándose en la orientación del propio Estado.
- (5) **Creación de un procedimiento de corrección asistida previo a la sanción:** Antes de iniciar un procedimiento sancionador, la Administración debería estar obligada a emitir una comunicación de advertencia cuando detecte errores sin indicios de intencionalidad o negligencia grave. Este mecanismo permitiría al contribuyente corregir la irregularidad sin sanción y contribuiría a reducir la litigiosidad, favorecer el cumplimiento voluntario y fortalecer la relación cooperativa entre Administración y ciudadanía. La corrección asistida es una herramienta pedagógica que transforma el papel de la Administración: de mero sancionador reactivo a orientador preventivo. Con ello, el sistema tributario se vuelve más inteligente, más eficiente y más humano.

- (6) **Protección del contribuyente frente a errores generados por sistemas automatizados o asistentes digitales:** En un entorno cada vez más digitalizado, el contribuyente depende en gran medida de los sistemas automatizados, asistentes virtuales y algoritmos utilizados por la Administración para orientar el cumplimiento. La futura regulación debe garantizar que las recomendaciones o respuestas generadas por estas herramientas sean vinculantes en favor del contribuyente. Ningún ciudadano puede ser sancionado por seguir las indicaciones de un sistema que el propio Estado ha diseñado y puesto a su disposición. Esto exige dotar de plena seguridad jurídica a los medios electrónicos de asistencia, reforzando la transparencia y la responsabilidad administrativa en el uso de tecnologías automatizadas.
- (7) **Integración del historial de cumplimiento como criterio relevante en la valoración de la culpabilidad:** El sistema sancionador debe reconocer expresamente que el historial de cumplimiento del contribuyente constituye un elemento decisivo para valorar la culpabilidad. Quien ha demostrado durante años un comportamiento diligente no puede ser tratado igual que quien incurre reiteradamente en incumplimientos. La LGT debería incorporar la obligación de ponderar el historial de cumplimiento como indicio relevante de buena fe, de forma que un error aislado de un contribuyente cumplidor no pueda ser interpretado como negligencia. Este enfoque permite una respuesta sancionadora más justa, individualizada y acorde con los principios de proporcionalidad y racionalidad administrativa.

Estas propuestas, en su conjunto, no persiguen debilitar la potestad sancionadora, indispensable para combatir el fraude y preservar la igualdad tributaria. Su objetivo es más ambicioso y más fiel al diseño constitucional: devolver a la sanción su sentido legítimo, reservarla para lo verdaderamente reprochable y excluir de su ámbito aquello que es simplemente humano. La evidencia demuestra que un sistema basado en la confianza es más eficiente que uno basado en el miedo; que la pedagogía produce más cumplimiento que la amenaza; y que un contribuyente tratado con justicia y respeto es más proclive a colaborar con la Administración. Incorporar el derecho al error como garantía estructural no supone desarmar al sistema, sino hacerlo más coherente, más racional y más respetuoso con los valores esenciales del Estado de Derecho.

En definitiva, lo que está en juego no es solo una reforma técnica, sino una redefinición profunda del modelo relacional entre la Administración tributaria y la ciudadanía. Implementar un derecho al error robusto y operativo significa transformar la fiscalidad en un espacio más humano y previsible, en el que sea posible cumplir sin miedo y corregir sin ser castigado. Significa reforzar la legitimidad democrática del sistema tributario, aumentar su eficacia y consolidar una cultura de cumplimiento basada en la confianza recíproca. Solo un sistema capaz de reconocer la falibilidad humana sin renunciar al rigor frente al fraude puede aspirar a ser, simultáneamente, justo, eficaz y socialmente sostenible. Y solo un sistema así puede estar verdaderamente a la altura de los principios constitucionales que proclama y de las expectativas democráticas que la ciudadanía exige.