



La gestión del IRPF, ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa?

Ignacio Corral Guadaño

Inspector de Hacienda del Estado

Estudiante del programa de doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales. UNED

Extracto

En los últimos años, las Administraciones tributarias están abordando un cambio en la forma de relacionarse con los contribuyentes. Surge así el modelo de cumplimiento cooperativo, si bien el modelo debe entenderse como una manifestación más del principio general que debe presidir toda la actividad pública, el principio de buena Administración.

En este ámbito, la campaña sobre la renta en España constituye un claro ejemplo del modelo de «buena Administración» en materia tributaria, enfocada en el ciudadano; si bien, deben plantearse nuevas propuestas para continuar con el proceso de mejora continua que siempre lo ha presidido.

Palabras clave: impuesto sobre la renta de las personas físicas; campaña de renta; Administración tributaria; buena Administración; cumplimiento cooperativo.

Fecha de entrada: 04-05-2020 / Fecha de aceptación: 10-06-2020

Cómo citar: Corral Guadaño I. (2020). La gestión del IRPF, ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 01-032.



Personal income tax management, is it time for a cooperative relation based review?

Ignacio Corral Guadaño

Abstract

In the last years, Tax Administrations have changed the way they relate to taxpayers. In this context, the cooperative compliance model arises, as a manifestation of the general principle that must preside over all public activity, the Principle of «Good Administration». In this area, the tax income management in Spain is a clear example of the model of «Good Administration» in tax matters, focused on the citizen; anyway new proposals should be put forward to continue the process of continuous improvement that has always inspired it.

Keywords: personal income tax; personal income tax management; Tax Administration; Good Administration; cooperative compliance.

Citation: Corral Guadaño I. (2020). La gestión del IRPF, ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 449-450, 01-032.





Sumario

1. Introducción: los retos actuales de las Administraciones tributarias
2. La relación jurídico-tributaria: de la confrontación, al cumplimiento cooperativo
3. La gestión del IRPF en España: la campaña de la renta
4. Fundamentos y propuestas de reforma en la gestión y el control del IRPF
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Bibliografía

Nota: El autor ha elaborado este trabajo en el seno del Programa de Doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la UNED.



1. Introducción: los retos actuales de las Administraciones tributarias

La Administración tributaria de un país suele ser el reflejo de su sociedad y de su economía. Así, la tan manida «revolución» que estamos viviendo, una revolución global, digital y móvil ha tenido una clara incidencia en la tributación y en las prácticas de las Administraciones tributarias.

Con independencia de las reformas legales y las adaptaciones de los sistemas tributarios a esta realidad, no cabe duda de que algo ha cambiado en la estrategia de lucha contra el fraude, en la operativa de las Administraciones tributarias y en su forma de relacionarse con los contribuyentes y con otras Administraciones. Básicamente se han producido tres fenómenos dignos de destacar y todos relacionados con la realidad que estamos viviendo.

En primer lugar, en la última década se ha producido una pérdida de ingresos generalizada debido a la crisis económica y a las nuevas formas de planificación fiscal, la movilidad de los recursos y los nuevos activos financieros existentes. Fruto de esta situación, las jurisdicciones han optado por reaccionar y cambiar el modelo de trabajar, avanzando hacia una actuación más coordinada.

Surgen así, lideradas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), iniciativas como el proyecto BEPS¹ o el Foro Global sobre Transparencia e intercambio de Información². Aunque estas medidas no son objeto de análisis en este artículo, sí conviene decir que tanto la Unión Europea (UE), como España, han estado claramente alineadas con esta nueva forma de entender la fiscalidad internacional, yendo en determinados casos, incluso más allá de lo que indica la propia OCDE y otros órganos internacionales.

¹ Por sus siglas en inglés Base Erosion and Profit Shifting <<https://www.oecd.org/tax/beps/>>.

² <<https://www.oecd.org/tax/transparency/>>.

En segundo lugar, se ha producido un aprovechamiento generalizado de las nuevas tecnologías para mejorar la eficiencia de la gestión tributaria y, en muchos casos, reducir el coste de cumplimiento de los contribuyentes y el coste propio de la recaudación. Así, en el caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), el uso de la autoliquidación por parte de los contribuyentes como forma de determinación de la obligación tributaria ha evolucionado hacia un modelo en el que es la propia Administración la que, a pesar de pedir la conformidad de los contribuyentes, asume el peso de la determinación del hecho imponible y su cuantificación. Se establecen actuaciones de asistencia que facilitan la vida de los ciudadanos eximiéndoles de declarar, facilitándoles la comunicación de los datos fiscales o incluso confeccionándoles el borrador de la declaración que el contribuyente debe presentar.

Quizás, en términos estrictos seguimos estando en un modelo de gestión basado en el sistema de autoliquidaciones que presentan los contribuyentes, pero no cabe duda de que la carga indirecta del cumplimiento tributario se ha asumido por la propia Administración. Así, las «campañas de la renta» están protagonizadas por los famosos borradores, y ya se están desarrollando proyectos piloto sobre la confección de borradores del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para los empresarios.

Igualmente, se ha incrementado la eficiencia en la obtención de datos de terceros, e incluso de los propios contribuyentes (baste recordar el sistema de información inmediata «SII» del IVA) y por supuesto, se han producido profundos avances en las herramientas informáticas de control con el *big data*, la inteligencia artificial y el desarrollo de aplicaciones informáticas internas, que han colocado, sin duda alguna, a la Administración tributaria al menos en una posición muy favorable y adaptada a la realidad que le toca gestionar.

Y el tercer fenómeno a destacar es el comienzo de una forma diferente de entender la relación de la Administración tributaria con los contribuyentes. Al margen de la legislación de cada país, las Administraciones han empezado a interiorizar en su cultura que es mucho más eficiente plantear la relación con el contribuyente de una forma más amigable y más cercana, facilitando en todo lo posible el cumplimiento, con independencia de que los mecanismos de control y de cumplimiento coercitivo sigan estando presentes.

Con este planteamiento, ganan las dos partes. La Administración gana, porque no puede llegar a todo. El modelo tradicional de control en el que unos inspectores comprueban la actividad económica de las empresas no parece el más eficaz hoy día. Si anticipamos el trabajo y vemos puntos de riesgo, seremos más eficientes. Por ello, las técnicas tradicionales han dado paso a nuevas metodologías, como la segmentación de los contribuyentes, el análisis de riesgos, los compromisos de los contribuyentes o el denominado «*compliance*». Así, si los recursos destinados a controlar a los buenos contribuyentes se dedican a perseguir a los «malos» se gana en eficiencia. Pero los contribuyentes también obtienen importantes ventajas, reducen la incertidumbre, la litigiosidad y los costes de cumplimiento y mejora su reputación gracias a su imagen de buen contribuyente.

Pero, pese a todo, no debemos olvidar que la ley se debe cumplir y los impuestos se deben pagar, y que la Administración tributaria debe estar en una situación de poder y garantizar el cumplimiento de la ley³.

Todo este fenómeno del cumplimiento cooperativo no es nuevo. Actualmente existen experiencias en más de 25 jurisdicciones, y la OCDE lleva años liderando los trabajos encaaminados a sistematizar los modelos de cumplimiento cooperativo⁴. El sector privado no se ha quedado al margen de este movimiento, la Asociación Fiscal Internacional (IFA por su denominación en inglés) la ha tenido en cuenta en sus discusiones⁵. E Incluso en España, de la mano de importantes actores fiscales del propio sector privado, se debe hacer mención a la norma UNE 19602 sobre el cumplimiento tributario⁶.

Ante esta nueva forma de entender las relaciones tributarias, cabe pensar que, al menos, muchos de los objetivos y los principios inspiradores del cumplimiento cooperativo pueden verse reflejados en la gestión del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por parte de la AEAT en España. Por ello, quizás, ha llegado el momento de revisar la regulación española en materia de IRPF y dar un salto definitivo hacia un nuevo modelo orientado a la transparencia, la cooperación y el entendimiento.

En esta línea, los objetivos del presente artículo son los siguientes:

1. Delimitar la nueva forma de entender la relación jurídico-tributaria: el concepto de «cumplimiento cooperativo», sus principios inspiradores y sobre todo el contexto general en el que se ha desarrollado.
2. Analizar desde un punto de vista económico y legal la gestión del IRPF en España.
3. Establecer unas propuestas de cambio en la legislación y en la dinámica de la gestión del propio impuesto para adaptarlo, más si cabe, a los principios inspira-

³ Según Díaz Yubero y Collosa (2020):

De forma general, las AATT definieron una nueva estrategia que pasa por elevar los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes lo que exige apostar por dos líneas principales de actuación: dar las máximas facilidades a los que quieren cumplir y luchar de forma decidida y rigurosa contra el fraude y los incumplimientos tributarios.

Estas dos líneas de actuación son complementarias y deben aplicarse equilibradamente para que los contribuyentes cumplan cada vez mejor con sus obligaciones tributarias de forma «voluntaria». El gran objetivo de la AT moderna no es descubrir mucho fraude fiscal, sino que cada vez haya menos fraude fiscal.

⁴ Sin ánimo de ser exhaustivo los informes más relevantes de la OCDE en este ámbito han sido: OCDE (2004); OCDE (2006); OCDE (2013a); OCDE (2013b); OCDE (2017).

⁵ En 2012 la IFA celebró en Boston un seminario monográfico sobre el tema. Y ha continuado trabajando en estos años para perfilar una posición sobre el cumplimiento cooperativo.

⁶ <<https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma?c=N0061482>>.

dores de la nueva forma de entender la relación jurídico-tributaria: la transparencia, la confianza y la colaboración.

2. La relación jurídico-tributaria: de la confrontación, al cumplimiento cooperativo

El artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que la relación jurídico-tributaria es el conjunto de derechos y obligaciones que se generan por la aplicación de los tributos tanto a la Administración como a los contribuyentes. No es objeto del presente artículo hacer un estudio legal sobre el contenido de la relación jurídico-tributaria. De hecho, si analizamos la definición que la LGT establece de la relación jurídico-tributaria, podemos entender perfectamente que el contenido material de la misma se puede gestionar y enfocar de diferentes formas por las partes. Se trata de una definición legal en la que cabe todo, en el sentido de la estrategia a seguir para llevar a cabo la misma. Así la aplicación de los tributos y el cumplimiento de la normativa tributaria puede perfectamente plantearse como una relación de confrontación entre las partes o, por otra parte, como una forma de colaboración para dar mejor cumplimiento a la ley.

El enfoque tradicional de esa relación, respetando en todo caso el principio de legalidad, ha venido marcado por un ambiente de confrontación; la Administración está en una situación de poder y el ciudadano como adversario debe cumplir con sus obligaciones y, si hay algún problema, la Administración a través de los procedimientos de control *a posteriori* lo detecta, lo resuelve y lo sanciona si procede. Por su parte, el contribuyente dispone de un catálogo de derechos y garantías y, en todo caso, del amparo judicial ante las actuaciones de la Administración.

El modelo de relación cooperativa o de cumplimiento cooperativo cambia radicalmente el enfoque (Cremades Ugarte, Arias y Vargas, 2015)⁷. Bajo el paraguas del respeto a la ley y del mantenimiento de la posición de cada parte, la idea es que, en lugar de actuar separados, lo hagan conjuntamente en un ambiente de cooperación. Que la Administración ayude en todo lo posible al ciudadano a cumplir, que los problemas se resuelvan antes de que aparezcan y, por supuesto, que haya confianza y transparencia entre las partes. Esto no supone que no existan diferencias de criterio; por supuesto, las partes pueden tener opiniones diferentes, pero, sin duda, se trata de un enfoque diferente de la relación tributaria, basada en la transparencia, la confianza y la cooperación.

⁷ La denominación de «relación cooperativa» y «cumplimiento cooperativo» ha generado grandes discusiones en el ámbito de la OCDE. El término «relación cooperativa» podría dar lugar a connotaciones de desigualdad en el trato fiscal. Por ello la OCDE consideró más adecuado el término «cumplimiento cooperativo» por ser más exacto, dado que no solamente denota el proceso de cooperación, sino que demuestra también su finalidad como componente integral de la estrategia general de gestión de las Administraciones tributarias.

Por tanto, no estamos ante una relación jurídico-tributaria nueva o diferente, sino ante una forma distinta de enfocarla. Se trata, como afirma Rozas Valdés (2016), de un modelo de gestión pública como una filosofía gerencial de gestión en la aplicación de los tributos en la que la Administración tributaria se orienta más a la prestación de servicios que al control.

La OCDE ha venido liderando los trabajos sobre el estudio y la implantación del cumplimiento cooperativo. Pero desde el sector privado también se ha venido insistiendo en la conveniencia de este nuevo modelo de gestión, Así, conforme apunta García-Herrera (2017):

[...] el buen gobierno fiscal empieza a ocupar un papel cada vez más importante cuando hablamos de buen gobierno de las sociedades en general [...]. Los organismos internacionales, en particular la OCDE, dan cada vez mayor relevancia a esta cuestión y los diferentes países van asumiendo en sus normativas esta realidad.

Precisamente, la IFA en el año 2012 publicó un informe en el que daba una definición de esta nueva forma de relación, cuya traducción al español sería la siguiente (Calderón Carrero y Quintas Seara, 2015):

[...] relación institucional específicamente definida, basada en intenciones expresadas mutuamente y no en reglas detalladas que los contribuyentes y las administraciones asumen voluntariamente más allá de sus obligaciones legales básicas, en el entendimiento mutuo, el respeto y una verdadera cooperación, y que tiene como objetivo la aplicación de las leyes fiscales en relación con las actividades de los contribuyentes de la forma más eficiente y oportuna asumiendo una revelación completa, oportuna y recíproca de la información tributaria relevante y que conduce a la determinación de la cuantía correcta del impuesto correspondiente teniendo en cuenta el espíritu y el propósito de la ley tributaria respetando a su vez los derechos de cada una de las partes, como las obligaciones previstas en las leyes procesales en caso de desacuerdo acerca de lo que constituye la cuantía correcta del impuesto.

En general, cada país ha llevado a cabo sus propias experiencias en materia de cumplimiento cooperativo. Desde los más avanzados, como los Países Bajos, Australia o el propio EE. UU., hasta tímidas iniciativas en países como los latinoamericanos. No obstante, todos presentan algunas características comunes que, siguiendo a Carrasco González (2019), se pueden sistematizar en las siguientes:

- Carácter voluntario. No existe obligación de asumir más compromisos que los legales.
- Tiene su base en la colaboración la transparencia y la confianza. Esto implica compromisos para las dos partes. Para los contribuyentes, suministrar información adicional e incluso antes de ser utilizada; por parte de la Administración, fijar e informar de su criterio *ex ante* de su aplicación.

- Se trata de reglas y criterios informales, no vinculantes, lo que se ha denominado *soft law*.
- Los obligados tributarios que acceden a esta nueva forma de relación son previamente seleccionados. En la mayoría de los casos una vez segmentados los contribuyentes, se aplica el sector de las grandes empresas, si bien existen experiencias con otros sectores como es el caso de los Países Bajos (Sonetti, 2019).

En definitiva, como conclusión de todo lo planteado, podemos establecer que el cumplimiento cooperativo constituye una nueva forma de entender la relación jurídico-tributaria y, en concreto, de cómo la Administración y el contribuyente interactúan para gestionar mejor la aplicación de los tributos. A través de la transparencia, la confianza y la colaboración se pretenden alcanzar mejoras significativas en la seguridad jurídica, reducir los costes de cumplimiento y evitar si es posible las controversias.

En cuanto al fundamento jurídico en el que se basa el cumplimiento cooperativo, la única mención expresa a la relación cooperativa en nuestra legislación la encontramos en el artículo 92.2 de la LGT que, de forma genérica, al hablar de la colaboración social insta a alcanzar acuerdos de cara a potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

Pero no cabe duda de que esta forma de interactuar tiene un acomodo perfecto en la propia Constitución española cuando en su artículo 9 se refiere a la participación ciudadana en los asuntos que le afecten (art. 9.2) o en el principio general de seguridad jurídica (art. 9.3) (Sanz Gómez, 2016). Por su parte, en el ámbito del derecho administrativo, si nos fijamos en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en su artículo 3 se enumeran los principios de actuación de las Administraciones, principios como el de participación, objetividad, transparencia, buena fe, confianza legítima y eficacia que pueden definir perfectamente el espíritu de la relación cooperativa.

Pero, no obstante, el cumplimiento cooperativo, a pesar de encajar perfectamente con los fundamentos antes mencionados, desde el punto de vista de la Administración debe ser un elemento más de una estrategia general más amplia. En los últimos años se ha extendido una visión de las Administraciones más orientada al ciudadano, más amigable, eficiente y cercana. Esta idea se ha generalizado más si cabe con el desarrollo tecnológico, que ha impulsado iniciativas como la administración electrónica y la transformación digital de la Administración.

La figura tradicional de un sistema público centrado en interminables trámites y en la falta de soluciones ha dado paso al espíritu de servicio al ciudadano en prácticamente todos los ámbitos (cita *on line* en la sanidad, firma electrónica de documentos, oficinas virtuales, y un largo etc.). Se trata, en definitiva, de un conjunto de buenas prácticas en las que se deben incluir las del ámbito tributario que se incardinan en el denominado «derecho a una buena Administración».

Se trata de un derecho que, a pesar de no estar expresamente reconocido en nuestro ordenamiento jurídico, sí que está jurídicamente establecido y tutelado en el ordenamiento jurídico comunitario⁸.

La buena Administración pública es un derecho de los ciudadanos, pero, a la vez, una obligación para la propia Administración. Los ciudadanos tienen derecho a exigir determinados patrones o estándares en el funcionamiento de la Administración, y la Administración está obligada a distinguirse, en su actuación cotidiana, por su servicio objetivo al interés general y centrada en el ciudadano (Rodríguez Arana, 2013).

Así, la proyección de este derecho básico del ciudadano supone la existencia en los ordenamientos jurídicos de un conjunto de principios generales y de un elenco de derechos que adquieren una relevancia singular y que podemos afirmar que están vigentes en la actualidad.

El respeto al ordenamiento jurídico en su conjunto y la obligación de servir con objetividad al interés general hace que la Administración en sus relaciones con el ciudadano deba actuar de acuerdo con principios plenamente reconocidos y esta exigencia tiene que ser perfectamente aplicable al ámbito tributario.

Sin pretender hacer una enumeración exhaustiva, los principios que son corolarios del derecho a la buena Administración podrían ser los siguientes: juridicidad, servicio objetivo a los ciudadanos, racionalidad y motivación de sus actuaciones, igualdad de trato, eficacia, publicidad de las normas, seguridad jurídica, proporcionalidad, coherencia, buena fe, confianza legítima, asesoramiento, facilitación, celeridad, transparencia y protección de la intimidad.

A contrario sensu, el derecho fundamental de los ciudadanos a una buena Administración se debe concretar en una serie de derechos determinados que pueden identificarse perfectamente en nuestro ordenamiento: motivación de los actos, tutela administrativa durante el procedimiento, resolución en plazo, derecho a efectuar peticiones, a no presentar documentos ya en poder de la Administración, a ser oído en el procedimiento, a alegar y a participar en las actuaciones, a presentar quejas, a interponer recursos, a obtener copia de los procedimientos, a actuar a través de representante, etc. Todos estos principios y derechos deben formar parte de la actuación de la Administración, pero, sobre todo, la buena Administración pasa por el proceso de mejora continua y la vocación de la mejora del servicio al ciudadano. Y, enlazando con lo anterior el cumplimiento cooperativo es un modelo de gestión pública que forma parte del todo, que es el principio fundamental de buena Administración, y que debe imperar en la actuación de las Administraciones públicas incluida la tributaria.

La forma de implantar los mecanismos de cooperación entre los países ha sido desigual. Mientras algunos Estados han formalizado sistemas cooperativos sin alterar la legislación

⁸ El derecho a la buena Administración está previsto en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE del año 2007.

tributaria, otros han introducido ciertas modificaciones en sus ordenamientos. A nivel legislativo en España solo se ha realizado una tímida modificación en la LGT mediante la Ley 34/2015 estableciendo una mención en el artículo 92.2 de la misma, muy criticada por la doctrina por su tibieza⁹.

España no ha permanecido al margen ante este nuevo planteamiento de reorientar las relaciones con los contribuyentes hacia un nuevo modelo de gestión basado en la confianza, la transparencia y la colaboración. Se ha producido un largo proceso de adaptación iniciado en 2008 con el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, a partir del cual se establece la creación del Foro de Grandes Empresas como centro de debate y de cooperación entre la Administración tributaria y los principales contribuyentes del país, las grandes empresas cotizadas.

Durante estos años la Administración tributaria española ha enfocado su estrategia en materia de cumplimiento cooperativo hacia dos grupos de interés: las grandes empresas y los profesionales tributarios. Se trata de una estrategia de relación cooperativa que cumple todas las características mencionadas anteriormente (*soft law*, voluntario, segmentado a algún sector de los contribuyentes y que persigue generar un clima de diálogo, transparencia, confianza y colaboración para ambas partes).

Respecto a la relación con las grandes empresas, la creación del Foro a partir de 2009 supone iniciar un diálogo con los contribuyentes que más aportan a la recaudación para poner encima de la mesa los problemas de las partes y acordar soluciones dentro de la legalidad (transparencia); se pretende llegar a compromisos concretos con el fin de cooperar para un cumplimiento tributario más fácil¹⁰. Surge así el Código de Buenas Prácticas¹¹ al que se pueden adherir las grandes empresas y medidas adicionales como el informe anual de transparencia.

En cuanto a las relaciones con los profesionales tributarios, a los que hace mención expresa el artículo 92.2 de la LGT, la relación cooperativa se inicia en 2011 con la institucionalización de un lugar de discusión denominado Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales, en el que se trata a su nivel cualquier cuestión controvertida en materia de gestión tributaria de interés común. Se han aprobado en el Foro dos Códigos de Buenas Prácticas uno para las entidades colectivas (asociaciones y colegios profesionales) y otro referido a los profesionales tributarios¹². Ambos códigos son de adhesión voluntaria y recogen derechos y obligaciones para ambas partes con el fin de establecer una relación más confiable

⁹ Rozas Valdés (2016, p. 89) la analiza incidiendo en que ni dispone, ni ordena, ni prohíbe nada...

¹⁰ Especialmente interesante a la hora de abordar esta cuestión es el trabajo del profesor Sanz Gómez (2017).

¹¹ <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml>.

¹² Sesión de 2 de julio de 2019. <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Foro_de_Asociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml>.

y transparente. La propia AEAT reconoce la importancia de estos colectivos como dique de contención del fraude fiscal, a la hora de asesorar a sus clientes en materia de planificación fiscal, pero también como factor clave para detectar esquemas fraudulentos en los diferentes sectores económicos.

Para concluir, debe hacerse una mención a la Norma UNE 19602 sobre los Sistemas de Gestión en materia de *compliance* tributario. Se trata de una iniciativa del sector privado enfocada a establecer un sistema de buenas prácticas tributarias. Desde la Administración tributaria, pese a no participar en su elaboración, se ha recibido de forma positiva, sin olvidar que no estamos ante una norma jurídica y que la legalidad debe respetarse en todo momento.

Llegados a este punto, la cuestión que debemos resolver sería si es aplicable el cumplimiento cooperativo al modelo de gestión del IRPF. Como ya se ha mencionado, la relación cooperativa se ha restringido tradicionalmente a las grandes empresas bajo la justificación de que son los que mayor volumen de recaudación generan. Por otra parte, hay iniciativas (incluida la española) para implantar programas de cumplimiento cooperativo adaptados a las particularidades de las pequeñas y medianas empresas (*pymes*)¹³.

Pero la cuestión que se debe plantear no es tanto si existe una identidad entre el modelo de cumplimiento cooperativo, tal y como se entiende en la actualidad, y la gestión del IRPF por parte de la AEAT en España y su forma de interactuar con los contribuyentes.

Como hemos planteado anteriormente, el concepto de cumplimiento cooperativo responde a una nueva forma de gestionar las relaciones jurídico-tributarias, basada en la confianza, la transparencia y la colaboración. Pero esta forma de plantear las relaciones es un eslabón más de un principio fundamental que debe imperar en la actuación pública, el principio de buena administración, centrando toda su actividad en el ciudadano y en servir con objetividad al interés general.

Por ello, la cuestión fundamental no pasa por saber si el servicio que presta la AEAT puede encuadrarse o no en el concepto de cumplimiento cooperativo sino más bien si, dentro del marco general del derecho de una buena Administración de los ciudadanos, se pueden hacer mejoras en el modelo actual de la campaña del IRPF con el fin de alcanzar un mejor entendimiento y, en definitiva, prestar un mejor servicio al ciudadano sin afectar al interés general.

3. La gestión del IRPF en España: la campaña de la renta

La campaña de la renta de cada año constituye el espejo donde se refleja en la sociedad el trabajo de la Administración tributaria.

¹³ Quizás la más reseñable es la experiencia neerlandesa con el *tax service provider* y el *relationship manager*.

El ciudadano medio, con pocos o escasos conocimientos tributarios, analiza el funcionamiento de la AEAT a través de su declaración de la renta. Si presentar la declaración no le supone mucho esfuerzo y si le devuelven rápido lo que le corresponde, los servicios de la AEAT son considerados como buenos en su conjunto¹⁴. Se trata de una mera percepción subjetiva, pero no cabe duda de que la AEAT ha puesto en los últimos años especial atención a prestar este servicio de la forma más eficiente posible.

Históricamente la campaña de renta ha sido la mayor apuesta de la AEAT por prestar al ciudadano unos servicios de calidad, reducir los costes de cumplimiento y facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme a lo dispuesto en la propia LGT en el artículo 85, donde se le impone el deber de dar información y prestar asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en la realización de las autoliquidaciones que deben presentar.

La estrategia de la AEAT en la campaña de la renta se basa en tres pilares fundamentales: en primer lugar, un pilar material, que es el elevado desarrollo de las aplicaciones informáticas de las que dispone (de los más avanzados del mundo) que le permite llegar a los ciudadanos de forma rápida y amigable (la propia LGT insta en su artículo 96 al uso de tecnologías informáticas y telemáticas); en segundo lugar, un pilar procedimental, el modelo de colaboración para la obtención de información con trascendencia tributaria, cuya base legal se encuentra en los artículos 92 y siguientes de la LGT y que, a través del suministro de información de terceros, permite hacer de forma casi exacta la radiografía de la capacidad económica de un ciudadano a través de la renta obtenida en un año (información de su empleador, de su banco, de su casero, etc.). Y un tercer pilar, quizás el más determinante, que tradicionalmente ha sido y es la apuesta clara de la Administración tributaria por la asistencia al ciudadano en el cumplimiento de su obligación de declarar.

Así, el primer programa de ayuda a la declaración de la renta cuenta con más de 30 años de antigüedad, previo incluso, a la creación de la propia Agencia Tributaria como ente público independiente. A partir de ahí, el camino ha sido largo, pero se puede apreciar una clara apuesta por la transparencia y la asistencia al contribuyente. Hace más de 20 años que la Agencia pone a disposición del ciudadano los datos fiscales. Se trataba de una decisión arriesgada puesto que se ponían sobre la mesa los datos que se utilizaban para el control, pero podemos decir que se trató de un punto de inflexión en la campaña de la renta.

El siguiente paso fue el borrador de la declaración. La propia AEAT elaboraba la autoliquidación en lugar del contribuyente sin perjuicio de la necesidad de que el propio contribuyente lo confirmara y lo completara, rectificando datos erróneos o tomando decisiones que solo él podía adoptar (por ejemplo, si un ciudadano tiene dos viviendas, debe ser él quien identifique su vivienda habitual).

¹⁴ Según el barómetro fiscal correspondiente al año 2018, el 81 % de los ciudadanos que conocen los servicios de información y asistencia de la AEAT los valoran positivamente: <https://www.ief.es/comun/Descarga.cshtml?ruta=~/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_13.pdf>.

Todo este proceso se ha ido perfeccionando con el fin de adaptarse a la nueva realidad digital y facilitar tanto a la propia Administración como al propio ciudadano el cumplimiento de su obligación de declarar (herramientas como el certificado de firma electrónica, renta web, etc.). De hecho, se ha ido más allá, eximiendo de presentar la declaración a aquellos ciudadanos que, por la naturaleza de sus rentas y con base en las reducidas cuantías, apenas aportaría información a la Administración.

En definitiva, la campaña del IRPF en España puede considerarse como la apuesta decidida de la AEAT por un modelo de gestión tributaria en la que la asistencia al contribuyente es el paradigma para el cumplimiento tributario en periodo voluntario y los principios de transparencia y buena fe definen la estrategia de la Administración¹⁵.

La base legal en la que se apoya la AEAT son los artículos 120 de la LGT y 97 y 98 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) (Ley 35/2006)¹⁶, los que determinan que la gestión del mismo se inicie mediante una autoliquidación. Sin ánimo de ser exhaustivos, de dichos artículos se pueden obtener las siguientes conclusiones:

- La responsabilidad de realizar la autoliquidación del impuesto corresponde al contribuyente.
- El borrador de la declaración es una herramienta para asistirle en su obligación, sin perjuicio de que la responsabilidad de que la autoliquidación sea correcta corresponde al contribuyente.
- El contribuyente debe confirmar el borrador si está de acuerdo o modificarlo para ajustar su declaración a la legalidad.
- Independientemente de esa modificación, el contribuyente puede iniciar un procedimiento de rectificación de autoliquidación o presentar una declaración complementaria si, pasado el plazo de la campaña de la renta, detecta algún error.

¹⁵ De hecho, una muestra más de esta estrategia basada en la transparencia, es la puesta a disposición por parte de la AEAT de toda la información que tiene sobre el contribuyente, la que incorpora al borrador y aquella otra sobre la que desconoce su incidencia en la liquidación, para que sea el propio contribuyente el que la maneje y decida o no si la incorpora.

¹⁶ Artículo 120 de la LGT. Autoliquidaciones.

1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda...

- Si no se puede practicar el borrador por falta de datos, se facilitarán los datos fiscales, entrando en juego el resto de los servicios de asistencia si el contribuyente desea hacer uso de ellos (el ya desaparecido programa PADRE, renta web, atención telefónica y cita previa para confeccionar la declaración).

Todo ello apoyado por un sistema informático que ha venido mejorando año tras año y orientado a la facilitación de las actuaciones de los contribuyentes. Hoy día, desde cualquier terminal con acceso a internet (teléfono móvil, ordenador o tableta), se puede confeccionar sin problemas la declaración del IRPF garantizando la identidad y la protección de los datos del contribuyente.

En definitiva, la Administración en cumplimiento de la ley, a quien puede eximir de declarar, le exime; al que no puede eximir intenta confeccionar su declaración mediante el borrador; y, en todo caso, en un claro ejercicio de transparencia, les facilita a todos los datos fiscales y el cumplimiento de sus obligaciones a través de las herramientas informáticas o la asistencia en la confección de la declaración.

Es importante recapitular algunas cifras para hacernos una idea de la magnitud de estas afirmaciones. Así, según datos facilitados por la Subdirección General de Planificación y Coordinación del Departamento de Gestión de la AEAT, y siendo conscientes de que el ejercicio 2018 aún está abierto a posibles actuaciones y procedimientos tributarios no prescritos, los datos más relevantes de la campaña sobre la renta fueron los siguientes:

N.º de contribuyentes en el IRPF	20.789.235	
N.º de contribuyentes que no tienen que presentar declaración	1.220	0,01 % del total de contribuyentes
N.º de contribuyentes que tienen que presentar declaración	20.788.015	99,99 % del total de contribuyentes
N.º de borradores elaborados por la AEAT	15.838.191	76 % del total de contribuyentes
N.º de borradores confirmados	5.515.060	35 % del total de contribuyentes
N.º de borradores modificados	10.323.131	65 % del total de contribuyentes
N.º de rectificaciones de autoliquidación con devolución de ingr. Indebido	210.552	1 % del total de contribuyentes
N.º de declaraciones complementarias presentadas	110.057	0,5 % del total de contribuyentes
N.º decl. presentadas fuera de plazo (después del 3 de julio de 2018)	219.453	1,1 % del total de contribuyentes
Número de procedimientos de verificación de datos	74.832	0,4 % del total de contribuyentes





Número de procedimientos sancionadores iniciados a raíz de la campaña de renta tras algún control	42.398	0,2% del total de contribuyentes
---	--------	----------------------------------

Número de procedimientos sancionadores iniciados a raíz de la campaña de renta después de que los contribuyentes presentaran autoliquidaciones sin ingreso fuera de plazo	107.906	0,5% del total de contribuyentes
---	---------	----------------------------------

A la vista de estas cifras, se pueden sacar importantes conclusiones y, sobre todo, se debe remarcar el esfuerzo que realiza la AEAT para que la asistencia se convierta en la herramienta fundamental de la campaña del IRPF, pero también pone de manifiesto hacia dónde se puede avanzar.

Llamo la atención sobre tres datos relevantes: en primer lugar, tres de cada cuatro declaraciones de la renta se valen del borrador y, aunque en gran número deben ser modificados por los ciudadanos, no cabe duda de que es una herramienta fundamental para la campaña y que se debe seguir trabajando para perfeccionarlo.

En segundo lugar, destacar que las correcciones a iniciativa de los contribuyentes apenas alcanzan el 2,6% del total (unas 540.000 declaraciones); se incluyen en este apartado las rectificaciones a su favor, las modificaciones en su contra (complementarias) y las declaraciones presentadas fuera de plazo de forma voluntaria una vez terminado el plazo de la campaña de la renta (3 de julio de 2019).

Por otra parte, el 1% de las correcciones son rectificaciones con solicitud de devolución de ingresos indebidos (más de 200.000 declaraciones) en concreto, existe un gran número de casos en los que incluso antes de presentar la declaración el contribuyente no está de acuerdo con la propuesta de la AEAT, pero prefiere presentarla tal y como propone la Agencia y luego iniciar el procedimiento previsto en la LGT para rectificar la autoliquidación.

Por último, las declaraciones que dieron origen a iniciar procedimientos sancionadores con motivo de la comisión de infracciones tributarias, no llegan ni al 1% (unas 150.000 declaraciones) y, de estas, más de 100.000 tuvieron su origen en la falta de declaración por el contribuyente, y apenas 40.000 expedientes se generaron por un procedimiento de control.

4. Fundamentos y propuestas de reforma en la gestión y el control del IRPF

Con estos datos y con la práctica de la gestión del impuesto por parte de la AEAT se podrían plantear nuevas medidas para seguir incidiendo en la apuesta por la proximidad al ciudadano y el principio de buena Administración, y ello por dos motivos fundamentales:

1. El clima fiscal actual en los últimos años está evolucionando hacia un nuevo marco en que el modelo de control tradicional está siendo revisado y se empieza a aplicar el modelo de las «relaciones cooperativas» y el ejercicio del principio de buena Administración, más centrada en el ciudadano. Vinculado con lo anterior, ¿podrían plantearse modificaciones en los procedimientos de gestión y de control con el fin de dar un paso más y mejorar la cooperación con el ciudadano?
2. Asimismo, dado el protagonismo que asume la propia Administración tributaria en la declaración del IRPF sería necesario revisar la respuesta de la Administración ante los incumplimientos de los ciudadanos con el fin de adecuar el modelo actual a los principios de buena fe, proporcionalidad y de justicia tributaria.

En definitiva, se trata de avanzar hacia un modelo de gestión más amigable, en línea con lo que se ha venido haciendo históricamente por la propia AEAT en la gestión del IRPF. Y en este marco, se plantean 10 posibles propuestas de mejora de un modelo de gestión ya de por sí muy orientado al ciudadano e históricamente inmerso en un proceso de mejora continua¹⁷:

1. Cambios en la estrategia de comunicación de la AEAT impulsando los mensajes positivos. La Administración tributaria siempre ha mantenido un perfil comunicativo prudente basado principalmente en los mensajes en prensa sobre la campaña de la renta y en algunos datos relativos a la lucha contra el fraude. La propia AEAT así lo prevé en los objetivos del nuevo plan estratégico 2020-2023¹⁸.

Quizás debería ser el momento de impulsar campañas de difusión sobre el grado de cumplimiento y transmitir un mensaje de agradecimiento a los contribuyentes cumplidores. Y, sobre todo, incidir en las cifras relativas al grado de cumplimiento tributario, en lugar de las referidas a la lucha contra el fraude.

Incluso en los últimos tiempos, lo que más ha interesado y ha generado debate en la opinión pública ha sido la estrategia de publicar la «lista de morosos», como medida de lucha contra el fraude y coacción para los incumplidores, al ver su nombre reflejado en los medios de comunicación.

En una línea diferente, existen experiencias internacionales que han demostrado que las estrategias de comunicación positivas también son muy eficientes para mejorar el cumplimiento voluntario. Así, la Administración tributaria noruega pone a disposición de los contribuyentes en vía electrónica las cifras de cumplimiento

¹⁷ Algunas de estas propuestas ya se están evaluando por parte del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT y algunas otras ya se han debatido en foros doctrinales. Se trata de hacer una recapitulación de iniciativas y de hacer alguna aportación nueva por parte del autor.

¹⁸ <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf>.

en un afán de transparencia lo que según un estudio de Bø, Slemrod y Thoresen (2014) permitió incrementar un 3 % el volumen de ingresos declarados.

2. Fomento de la participación ciudadana en el cumplimiento tributario. A nivel general, España ha alcanzado un nivel de madurez y concienciación ciudadana suficiente como para que el fraude fiscal esté mal visto por la mayoría de los ciudadanos y se haya implantado una conciencia social de que se paga más por el hecho de que algunos no paguen.

En esta línea podría plantearse una reforma legal para incorporar una nueva figura, no necesariamente la denuncia pública, más bien una nueva medida de colaboración ciudadana a partir de la cual un particular pueda comunicarle a la AEAT por medios telemáticos información referente a una operación económica realizada por un empresario o profesional y de la que tenga dudas que vaya a ser declarada por este. Por ejemplo, los datos de una factura recibida con motivo de la compra de un bien o servicio realizado por un empresario o profesional o algún tipo de operación en la que no ha recibido factura, pero de la que puede aportar alguna evidencia.

Podría plantearse una herramienta a incorporar en la web de la AEAT similar a un buzón de suministro de información, en el que con el NIF del particular se incluyan los datos del vendedor, de la factura y del servicio recibido.

Esto no supondría que adquiriera la condición de interesado ni que la Administración deba informarle del resultado de las comprobaciones o investigaciones, pero sí ayudaría a detectar fraude y se expandiría la sensación en la sociedad de que se puede colaborar contra estas prácticas ilegales.

3. Personalización de las respuestas a las consultas ciudadanas. La propuesta pasa por personalizar las respuestas dadas desde la Administración, tanto a las consultas tributarias previstas en la LGT cuya resolución corresponde a la Dirección General de Tributos como en la utilización de la herramienta de información que utiliza la AEAT (el programa INFORMA). Se trata de una medida que fomentaría en el ciudadano la percepción de seguridad jurídica al recibir la respuesta con una identificación del solicitante e incluso la concreción del caso planteado y la existencia de jurisprudencia, doctrina o criterios referentes a la misma.

Esto sin perjuicio del mantenimiento del sistema actual en el que se da publicidad de los criterios a través de las herramientas informáticas. No se trata de alterar el sistema, sino simplemente personalizar para el solicitante la respuesta que recibe.

4. Simplificar la comunicación con el ciudadano. Un elevadísimo número de personas ni siquiera comprende lo que ocurre cuando recibe una carta certificada de la AEAT. Además, en muchos casos el lenguaje utilizado en las comunicaciones es excesivamente técnico y amparado en una normativa de difícil comprensión para el destinatario. Basta como ejemplo las comunicaciones en las que se inicia un proceso de verificación de datos, en las que la AEAT lanza una «paralela».

El ciudadano normal no sabe qué es un proceso de verificación de datos, ni siquiera en qué fase del procedimiento está. En cuanto recibe la carta certificada e identifica que procede de la AEAT le asusta, no sabe qué pasos debe dar y de la lectura de la misma, tampoco saca conclusiones. En cambio, sí sabe lo que es una «paralela» y el hecho de recibir la liquidación con asteriscos reflejando lo que se ha modificado aún le despista más.

Por otra parte, las personas no procesamos bien el exceso de información, en este sentido la simplificación es una herramienta para comunicar mejor y obtener más atención. Los mensajes personalizados, sencillos y directos son más efectivos y obtienen una mayor tasa de respuesta. Sería necesario que la Administración hiciera un esfuerzo por simplificar ese lenguaje y el mensaje a transmitir.

Quizás sería suficiente con incorporar un resumen aclaratorio y breve en un lenguaje familiar sobre lo que está ocurriendo. Por ejemplo, que dijera «Don (nombre del ciudadano) hemos detectado un error en su declaración de la Renta de 2018. Creemos que ha ganado más por un ingreso no declarado y la cantidad». Así como el plazo para responder o incluso, «si reconoce el error y quiere concluir este procedimiento mande un mensaje...».

En el mismo sentido, los plazos otorgados para las actuaciones deberían incorporar una fecha límite fijada, por ejemplo, «30 de abril» y no la coletilla tradicional de 10 días hábiles.

Esto llevaría a una revisión de la normativa actual en vigor, en concreto se podría llevar a cabo una revisión de los plazos en la línea seguida por el plazo establecido para el pago en periodo voluntario: «si la notificación se recibe en la primera quincena, hasta el último día de mes o el inmediato hábil posterior»; «si la notificación se recibe en la segunda quincena, hasta el día 15 del mes siguiente o inmediato hábil posterior». Todo ello, podría simplificarse mucho con el sistema de notificación electrónica previsto en la propuesta siguiente.

Por otra parte, se podrían mandar cartas muy breves y sencillas con un enlace al contenido íntegro de la carta o con un código QR para que el ciudadano pueda ver todo a través de internet (Grande Serrano, 2019).

5. Impulsar definitivamente el régimen de notificaciones electrónicas y el uso de internet en las relaciones con los contribuyentes.

La Administración tributaria ya ha eliminado definitivamente el papel en las declaraciones del IRPF, pero es que, además, al margen del ámbito tributario, los datos del uso de internet son muy esclarecedores de la adaptación de la sociedad a las nuevas tecnologías. En el último trimestre de 2019 el 91 % de la población española había utilizado internet¹⁹. Los mayores problemas y la brecha digital se pro-

¹⁹ Datos INE Encuesta sobre Equipamiento y Uso de las TIC en los Hogares (cuarto trimestre de 2019).

ducen con los mayores de 74 años y territorialmente existen ciertos problemas de infraestructuras en las zonas rurales. Pero al margen de estos problemas residuales a los que se les podría dar una solución específica, no cabe duda de que, hoy en día, existe un uso generalizado del uso de internet y las nuevas tecnologías y podría darse el salto definitivo a la utilización de las notificaciones electrónicas.

Si nos atenemos a los datos específicos de la campaña de la renta de 2018, todas las declaraciones presentadas en plazo se presentaron por internet. Con independencia de que ya existe la posibilidad de optar por esta vía de comunicación, la realidad social y el uso de las nuevas aplicaciones hace necesario dar un paso más.

Quizás una primera fase debería seguir impulsando las nuevas vías de comunicación de utilización voluntaria (cosa que ya se ha hecho, aunque el uso en las personas físicas no se ha generalizado para, posteriormente, pasar al uso obligatorio). Es incuestionable que, aplicaciones como Whatsapp o el correo electrónico, son de uso generalizado y permiten la comunicación en tiempo real. Las comunicaciones a través de estas vías son muchos más eficientes, aunque pueden derivar en problemas de seguridad, que seguramente se pueda solucionar. La cuestión es que, hoy en día, la sociedad demanda poder tener toda la información en un terminal de telefonía móvil²⁰.

En esta línea, ya hay experiencias tanto en la AEAT como en otras Administraciones extranjeras del uso de Whatsapp para comunicarse con el ciudadano²¹. Y sería muy conveniente potenciar la app de la AEAT y dotarla de más herramientas y capacidad de comunicación con el contribuyente.

Otra propuesta para aclarar las intenciones de la Administración en sus comunicaciones es el posible uso de colores en las cartas, o en las notificaciones electrónicas²². Quizás el uso de los colores de los semáforos sería muy esclarecedor. Incorporar una señal verde para las comunicaciones informativas, devoluciones o rectificaciones en favor del contribuyente; el amarillo para el inicio de procedimientos de control o requerimientos y el rojo para liquidaciones y sanciones.

6. Incrementar la posible participación del ciudadano en la presentación de sus declaraciones. Valorando muy positivamente las facilidades que en la actualidad ha conseguido aplicar la AEAT para que los ciudadanos presenten su declaración

²⁰ Una experiencia pionera y de gran valor social ha sido la aplicación de la Dirección General de Tráfico, en la que cualquier persona lleva en el teléfono sin problemas de seguridad los datos relativos a su carné de conducir y los documentos de los vehículos de su propiedad.

²¹ Es el caso de la DGI de Uruguay en el que se avisa del pago de impuestos por recibo y se puede entablar una conversación con la Administración. En España ya hay un proyecto similar para consultar dudas, no para avisar de obligaciones de los contribuyentes.

²² Grande Serrano (2019), haciendo referencia a Thaler, «Todo lo que he aprendido con la psicología económica».

de la renta (con un SMS pueden confirmar el borrador y las devoluciones se realizan en plazos muy reducidos) el siguiente paso es facilitar la comunicación bidireccional, es decir, no solo de la Administración hacia el contribuyente sino la del contribuyente hacia la AEAT. Se ha puesto mucho énfasis en la confirmación de los borradores y en la modificación de estos, pero sería muy positivo permitir que el ciudadano que así lo considere pueda dar explicaciones, hacer matizaciones, observaciones y plantear cuestiones junto con la declaración.

Como ya se ha comentado, con motivo de la declaración de la renta de 2018, se iniciaron más de 200.000 procedimientos de rectificación de autoliquidaciones con solicitud de devolución de ingresos indebidos.

En la mayoría de los casos, no se trataba de corregir un despiste del propio contribuyente por haber olvidado incorporar algún beneficio fiscal o corregir un ingreso. Se trataba de diferencias de criterio con la Administración que, para evitar dilaciones en las devoluciones o la paralización del procedimiento, los contribuyentes optaban por confirmar el borrador conforme al criterio de la AEAT y, una vez concluido el plazo de presentación en periodo voluntario, iniciar el procedimiento de rectificación para instar a la AEAT a reconocer el derecho que creen que consideran que les corresponde.

Por eso, con independencia de la posibilidad de iniciar un procedimiento al uso, el hecho de poder presentar el borrador y adjuntar documentos justificativos o explicaciones para las modificaciones propuestas podría, en muchos casos, evitar gran parte de estos procedimientos de rectificación y solventar la discrepancia antes del inicio del procedimiento de rectificación.

Con esta práctica, se refuerzan, además, principios y derechos propios de la buena Administración como son la participación ciudadana en los actos que les afectan y el principio de eficiencia, pues supondría el ahorro del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

7. Segmentación de contribuyentes. Probablemente lo dicho hasta ahora sea aplicable a la gran mayoría de contribuyentes en el IRPF, pero no cabe duda de que la segmentación y el análisis de riesgos son herramientas indispensables para la buena gestión tributaria en los tiempos actuales y, como ya se ha comentado, para la Administración cooperativa.

En este sentido, las personas físicas poseedoras de grandes patrimonios deberían tener un tratamiento diferenciado y así lo ha entendido la AEAT en línea con las propuestas de la propia OCDE, que ha planteado la posible aplicación de un modelo de cumplimiento cooperativo específico para estos perfiles²³.

²³ La OCDE (2017, p. 61) plantea la extensión de los programas de cumplimiento cooperativo a las pymes y a las personas físicas poseedoras de grandes fortunas.

Pero al margen de esta segmentación por tamaño o incluso por la complejidad de la liquidación del impuesto, en línea con una propuesta más positivista y amigable de la relación tributaria, se podría dar un reconocimiento a los buenos contribuyentes. Ya se están llevando a cabo estudios dentro de la AEAT en este sentido.

Así, la Administración podría crear un perfil de «buen contribuyente» con base en el historial de las relaciones del ciudadano con la Administración. Esta figura no es nueva en el ámbito tributario, la figura del operador económico autorizado en el ámbito de las aduanas ya está plenamente instaurado y la propia UE ha contemplado la implantación del Sujeto Pasivo Certificado en el IVA²⁴.

Se puede crear, de esta forma, una categoría de buenos contribuyentes al que se accede por presentar en tiempo y forma las distintas obligaciones tributarias. Pertenecer al colectivo de buenos contribuyentes puede implicar beneficios, como la tramitación preferente o simplificada de procedimientos o, incluso, como se analizará más adelante, la aceptación de determinados errores u omisiones involuntarios siempre que no haya antecedentes similares.

Además de las posibles ventajas, debe destacarse que las personas, en general, actuamos para preservar una imagen positiva de nosotros mismos. Así, si tenemos en cuenta el factor psicológico, las personas buscamos preservar nuestra buena imagen y evitar conductas que pudieran alterarla frente a los demás, como podría ser cualquier acción u omisión que supusiera perder el estatus de buen contribuyente.

8. Generalización de los avisos y las advertencias para subsanar errores.

Las tres últimas propuestas que se van a realizar están imbuidas por la posibilidad de modificar la responsabilidad del ciudadano ante algunos incumplimientos de sus obligaciones tributarias. La idea que subyace pasa por aceptar la posibilidad de que el contribuyente de forma inconsciente y de buena fe pueda cometer errores en su declaración sin que supongan ser considerados por la Administración como acciones u omisiones a los que sea necesario imponer las correspondientes sanciones. Se trata en definitiva de analizar el tratamiento de la corrección de los errores desde un punto de vista integral con el fin de que se persigan realmente los incumplimientos conscientes y realizados de forma levemente negligente.

Pese a no estar expresamente previsto en la legislación, la Agencia Tributaria, antes de iniciar algún procedimiento de control, está realizando los avisos a los ciudadanos en aquellos casos en los que pueden haber incurrido en algún error u omisión en sus declaraciones.

²⁴ Si bien la motivación y la explicación de la figura estaba contenida en la propuesta de la Comisión (2018), En reunión del ECOFIN, celebrada el 22 de junio de 2018, se publicó un documento en el que se eliminaba toda referencia al requisito de contar con el estatus de Sujeto Pasivo Certificado para beneficiarse de determinadas medidas.

A pesar de haber recibido algunas críticas por el hecho de que se trate de una práctica no prevista expresamente en la legislación y porque dado que la comunicación se realiza informalmente (y, por tanto, no afecta a los plazos de los procedimientos), con esta práctica ganan todas las partes: el contribuyente porque evita sanciones e incluso recargos en su caso; y la Administración porque se evita iniciar un nuevo procedimiento si el contribuyente reacciona y corrige el error.

Se trata de avisos o advertencias que no cumplen los requisitos necesarios para ser considerados «requerimiento»²⁵ sino que son previos al inicio de una actuación administrativa formal, pues dados los medios empleados para hacerlo llegar al contribuyente, no suponen que este tenga conocimiento formal, por lo que le permiten reaccionar y modificar sus declaraciones de forma previa a la actuación administrativa. Se trata de meras comunicaciones no preceptivas, que no tienen el valor de acto administrativo, pero permitirían corregir numerosos errores sin tener que llegar a iniciar procedimientos.

En esta línea, en el ámbito de la campaña de la renta, en el portal personalizado del contribuyente de la oficina virtual de la AEAT (en RENTA WEB) y durante el plazo de presentación de declaraciones en periodo voluntario de la campaña se han generalizado estos avisos para que, dentro de dicho plazo, el contribuyente pueda revisar la declaración y subsanar dichos errores. En la actualidad no son preceptivos y según la Audiencia Nacional (SAN de 8 de julio de 2013, rec. núm. 353/2012) son una «mera cortesía de la Administración».

La propuesta precisamente pasa por incorporar en la legislación correspondiente a la normativa sobre información y asistencia al contribuyente en la aplicación de los tributos una regulación expresa de estos avisos: naturaleza, efectos, etc., con el fin de dotarlos de un marco legal adecuado y sistematizarlos.

Asimismo, sería conveniente que la Administración especifique más en relación con los errores o diferencias detectados a la hora de avisar al contribuyente y que sea posible abrir una opción de comunicación en la que el propio contribuyente pueda justificar su postura, si discrepa de la de la AEAT e incluso adjuntar documentos que ratifiquen la misma.

Precisamente el hecho de que el contribuyente, una vez advertido del error, no lo corrija puede convertirse en un factor determinante de la existencia de negligencia y, por tanto, susceptible de una sanción posterior.

9. Modificación de los recargos por presentación extemporánea de las declaraciones.

²⁵ Se entiende por requerimiento cualquier actuación de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

Esta propuesta incidiría en el 1 % del total de las declaraciones del IRPF presentadas con las cifras analizadas para la campaña de 2018; que son el porcentaje que se presentan fuera de plazo, aunque probablemente supondría un incremento de estas y una disminución importante del número de declaraciones no presentadas en ningún momento incumpliendo su obligación por parte del contribuyente.

El régimen de recargos por presentación extemporánea de declaraciones está contemplado en el artículo 27 de la LGT²⁶. Se trata de recargos por presentación fuera del plazo establecido, pero espontáneamente cuyo objetivo es disuadir al contribuyente de cualquier conducta que no sea la de pagar voluntariamente en el plazo concedido, evitando retrasos e incumplimientos.

Actualmente, pese a opiniones discrepantes en algún sector de la doctrina, parece claro que, en relación con la naturaleza de los recargos, podríamos afirmar que se trata de prestaciones accesorias de carácter disuasorio, no sancionador. Se exige de forma automática tener en cuenta el componente subjetivo de la conducta del contribuyente²⁷. Sin embargo, la mayor crítica por parte de la doctrina se basa en la circunstancia de que su regulación legal permite aplicarlos de modo objetivo e imponerlos de plano, sin atender a la conducta del contribuyente y a la actuación de la Administración, lo que podría contravenir las exigencias de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (Gorospa Oviedo, 2016, p. 2).

Por otra parte, una segunda cuestión a analizar y corregir deriva del importe legal previsto en la ley al que ascendería el recargo según el momento en el que se presente la declaración extemporánea.

El apartado dos del artículo 27 de la LGT establece una escala del 5, 10, 15 o 20 % si se presenta durante los 3, 6, 9 o a partir de los 12 meses siguientes a que finalice el plazo voluntario de presentación de las declaraciones. A partir de los 12 meses se exigiría, además, intereses de demora.

Tal y como están previstas las cuantías en la actualidad, nos encontramos con la paradoja de que al contribuyente puede interesarle no presentar la declaración y esperar a que sea la Administración la que inicie algún procedimiento, en su caso. En esos supuestos, si se inicia un procedimiento de control por parte de la Administración, las opciones pasan por tener que regularizar la deuda pendiente junto con intereses de demora lo que podría ser menos gravoso que pagar el recargo de forma automática.

²⁶ Según dispone el artículo, estamos ante «prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria», es decir, de forma espontánea.

²⁷ Solo ha habido algunos supuestos legales que han eximido la exigencia de recargos, como el artículo 14.2 b) de la LIRPF sobre la percepción de rendimientos del trabajo en periodos distintos a los que fueran exigibles y supuestos de fuerza mayor limitados por la jurisprudencia.

Incluso si el procedimiento de control originara el inicio de procedimiento sancionador, el contribuyente podría salir beneficiado, tanto por la reducida diferencia en cuantías a pagar como por la posibilidad de suspender y atrasar vía recursos y reclamaciones el pago de la sanción.

Estamos, por tanto, ante una situación en la que podría estar en mejor situación el incumplidor que aquel que cumple, pero tarde. El recargo se exige automáticamente por parte de la Administración, pero la sanción precisa de entrar a valorar la posible culpabilidad del contribuyente, por lo que en estas ocasiones el recargo podría ir en contra de su propia razón de ser, es decir, de fomentar el cumplimiento voluntario.

En definitiva, no cabe duda de que, en el contexto actual, el régimen de recargos por presentación de declaraciones fuera de plazo debe ser objeto de revisión. En esta línea deben destacarse las interesantes propuestas realizadas por el profesor Sanz Gómez en su trabajo «Derecho Sancionador y fomento del cumplimiento voluntario: una propuesta de reforma», en las que hace una revisión muy completa y extensa de la cuestión.

Sus propuestas pasan por incorporar a la exigencia del recargo el componente subjetivo de negligencia en la conducta, así, no serían aplicables los recargos en aquellos casos en los que el contribuyente hubiera puesto la debida diligencia. Esta sería una posible solución no exenta de problemas como apunta el propio autor por el aumento de litigiosidad que podría originar.

Ante esta situación, la propuesta que se lanza en este trabajo pasa por establecer dos tipos de medidas. Por un lado, abrir la puerta a establecer por ley excepciones a la exigibilidad automática del recargo. Si bien estas excepciones podrían estar previstas expresamente y deberían ir acompañadas de la aplicación de los correspondientes intereses de demora para resarcir el perjuicio de la Hacienda Pública.

Y una segunda medida pasaría por adaptar la cuantificación de los recargos con el fin de evitar que el exceso de su cuantía pudiera suponer un factor disuasorio para el contribuyente que quiere presentar la declaración.

En línea con estas dos propuestas, el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude sometido a información pública desde el 23 de octubre de 2018²⁸ proponía una reforma en esta línea, argumentando la reforma a partir de los principios de proporcionalidad y de justicia tributaria.

Así, se proponía modificar el sistema de recargos por extemporaneidad estableciéndose un sistema de recargos crecientes del 1 % por cada mes completo de retraso sin intereses de demora hasta que haya transcurrido el periodo de 12

²⁸ <<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/ANTEPROYECTO%20LEY%20ATAD.pdf>>.

meses de retraso. A partir del día siguiente del transcurso de los 12 meses citados, además del devengo del recargo del 15 %, comenzaría el devengo de intereses de demora.

Esta modificación en las cuantías, como bien apunta la exposición de motivos de la ley, atiende al principio de proporcionalidad y justicia tributaria al hacerlas más suaves y progresivas y, en definitiva, hace más atractiva la posibilidad de regularizar de forma espontánea ante la opción de esperar a que actúe la Administración.

Por otra parte, se incorporaba un supuesto de excepción a la aplicación automática del recargo en aquellos casos en los que, tras una regularización por la Administración tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos y no habiendo sido merecedora de sanción, el contribuyente procedía a regularizar en un plazo de tres meses esos otros periodos desde la notificación de la liquidación. Este supuesto de exclusión se antoja absolutamente lógico y cabe preguntarse si sería conveniente la opción de incorporar otros supuestos, como la fuerza mayor.

En todo caso y, *a contrario sensu*, quizás debería figurar expresamente en estos supuestos de exención, si al final se establecen, la exigencia de intereses de demora con el fin de evitar perjuicios para la Hacienda Pública.

10. Modificación del régimen de infracciones y sanciones tributarias para considerar la exención de responsabilidad por negligencia «leve o levísima» o el derecho al error.

De los datos de la campaña sobre la renta de 2018, apenas el 0,7 % de las declaraciones dieron origen a un procedimiento sancionador y de ellos, el 0,2 % (en torno a 42.500 declaraciones) se generaron como consecuencia de un procedimiento de control. De estos datos se puede deducir claramente que el peso de las actuaciones de control y la imposición de sanciones por parte de la Administración tienen su origen en los incumplimientos derivados de otras figuras tributarias de nuestro sistema fiscal. Y ello es lógico, por el esfuerzo en mejorar la asistencia y la información al contribuyente, pero, sobre todo, porque se trata de un impuesto, para cuya gestión la Administración dispone de mucha información gracias al sistema de retenciones y la colaboración social y la obtención y el intercambio de información.

Por otra parte, la doctrina siempre ha incidido en el «excesivo automatismo» de la Administración a la hora de imponer sanciones, sin prestar atención al elemento subjetivo (la existencia de dolo, culpa o cualquier tipo de negligencia) y la deficiente motivación de los actos de interposición de las sanciones²⁹. Así, en línea

²⁹ Según el Informe sobre la Justicia Administrativa del Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa, en 2017 el 28 % de los actos tributarios impugnados en primera instancia corresponden a sanciones, de las que el 38 % son estimadas, en gran parte de los casos por insuficiente motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad.

con todo lo que se ha venido planteando en relación con el nuevo enfoque a dar en la relación jurídico-tributaria y orientarla al principio general de «buena Administración», se realiza una propuesta de evaluación general del régimen sancionador tributario basado en tres pilares fundamentales.

En primer lugar, sería momento de incidir en la «buena fe» del contribuyente. Es de sobra conocido que la buena fe en las relaciones entre la Administración y el ciudadano está amparada en los principios constitucionales de presunción de inocencia y seguridad jurídica. Por otra parte, en el ámbito del derecho administrativo, el artículo 3 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, hace una mención expresa a la buena fe como uno de los principios que debe respetar la Administración en sus actuaciones y en las relaciones con los ciudadanos.

En el ámbito tributario, en la LGT no se hace una mención expresa a la aplicabilidad del principio, pero no cabe duda de que, tanto la Administración como el derecho tributario operan y deben ser inspirados con los límites y principios propios del Estado de Derecho, y, en definitiva, el principio de buena fe debe estar presente en las relaciones tributarias. Llama la atención, sin embargo, que la Ley de derechos y garantías de los contribuyentes de 1998 sí reconocía expresamente el principio y su aplicabilidad a todos los procedimientos tributarios³⁰. Concretamente el artículo 53 disponía que «la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. Corresponde a la Administración Tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias». Por todo ello, una primera medida pasaría por plantear una reforma legal del texto de la LGT en la que se incluyera expresamente el principio de «buena fe» como reflejo de la presunción de inocencia y la seguridad jurídica en la relación jurídico tributaria.

Un segundo elemento para valorar sería revisar el grado de culpabilidad en la conducta del contribuyente a la hora de ser sancionado. Haciendo una simplificación del modelo actual, ante una infracción, la Administración sancionará cuando pruebe la existencia en la conducta del contribuyente de dolo, culpa o negligencia de cualquier nivel. Se entiende eximido de culpabilidad aquel contribuyente que haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones con base en una interpretación razonable de la norma (lo que la doctrina ha calificado como «error de derecho») o se haya ajustado a lo dicho previamente por la Administración.

En línea con el nuevo planteamiento de las relaciones tributarias, se propone reconsiderar al grado de culpabilidad del contribuyente en la infracción, eximiendo la negligencia leve o culpa levísima. En concreto, y en el contexto de buenas rela-

³⁰ Desde el principio del Estado democrático, el Tribunal Constitucional (TC) ha venido reconociendo la aplicación del principio de presunción de inocencia a todas las actuaciones y procedimientos de la Administración Tributaria: SSTC 13/1982, de 1 de abril; 76/1990, de 26 de abril, y 211/1993, de 28 de junio.

ciones entre las partes, se trata de no sancionar por la comisión puntual de errores leves siempre que no haya indicios de la intención defraudatoria del contribuyente.

Esta propuesta ya ha sido introducida en el derecho público francés mediante la Ley 727/2018 y que, en resumen, se basa en la posibilidad de regularizar sin sanción ante el primer error cometido de buena fe. El fundamento jurídico de la propuesta francesa pasa por la complejidad de las normas aplicables, por lo que se admite la posibilidad de equivocarse en su aplicación.

Trasladado al ámbito de la campaña de la renta en España, parece razonable que, ante errores en el borrador propuesto por la Administración, sin poder acreditar la intencionalidad del contribuyente en la comisión del error, no sea sancionable su conducta.

En líneas generales, habría que contextualizar la propuesta al resto de medidas a impulsar. Así, aquellos ciudadanos con un historial de buenos contribuyentes, sin haber cometido errores en los últimos años y habiendo presentado el borrador propuesto por la AEAT, el hecho de haber cometido algún error no debe ser sancionado, pues, salvo prueba en contra, no existiría intencionalidad en su conducta.

Se podría admitir la exoneración del error, aunque por supuesto con matices, tanto cualitativos como cuantitativos. Así, por ejemplo, aquellos ciudadanos a los que a través de un aviso en RENTA WEB se les ha puesto de manifiesto el error cometido y aun así no lo corrigen, el hecho de no reaccionar podría ser justificación suficiente de su culpa en la comisión de la infracción.

Asimismo, se podrían ponderar los errores por razón de su cuantía o trascendencia en la declaración (obviamente no es lo mismo no declarar un ingreso cuantitativamente importante en la renta anual y de obtención recurrente, que otro tipo de ingresos puntuales con importancia relativamente pequeña en la declaración de la renta).

Una idea similar, aunque para supuestos más limitados, vino recogida en la Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal del año 2008, si bien no llegó a ver la luz. Se planteaba para las declaraciones que resultaran a devolver en favor del contribuyente, de crear un procedimiento por el que la Administración, si detectaba errores en la declaración lo ponía en conocimiento del ciudadano y este podía dar su conformidad a la corrección sin ser sancionado. Evidentemente el hecho de no ser sancionado no excluye la regularización ni la exigencia de intereses de demora.

Desde una perspectiva práctica, podría afectar a los procedimientos de verificación de datos, apenas 2.300 procedimientos, iniciados a los «buenos contribuyentes», si bien el mensaje a la población sería claramente constructivo.

En tercer lugar y, teniendo en cuenta las dos propuestas anteriores, el tercer factor a considerar sería la mayor diligencia de la propia administración a la hora de desmontar la presunción de inocencia del contribuyente y, en definitiva, su intencionalidad en la comisión de la infracción.



El TC en la Sentencia 164/2005, de 20 de junio, afirma que la Administración debe acreditar el mínimo de culpabilidad y el ánimo defraudatorio. Según el Tribunal Supremo (STS de 10 de julio de 2017 dictada en unificación de doctrina) «solo cuando la Administración demuestre la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de responsabilidad».

En este sentido, la justicia ha venido reiterando la necesidad de una motivación suficiente de la culpa. Fundamentar la sanción en la simple transcripción de un precepto hace que las resoluciones sancionadoras deban anularse³¹. Así, argumentos como la claridad de las normas o la imposibilidad de que el contribuyente ampare su conducta en una interpretación razonable de las normas no son considerados argumentos suficientes para sancionar, si no se aclara en qué consisten esas afirmaciones.

Por ello, la tercera propuesta pasa por un esfuerzo por parte de la Administración tributaria en acreditar y motivar la existencia del componente subjetivo necesario para sancionar las conductas infractoras de los contribuyentes.

5. Conclusiones

En la última década hemos vivido un cambio social, económico y tecnológico que ha dado origen a una revolución en la estrategia de las Administraciones tributarias a la hora de alcanzar sus objetivos.

Al margen de la globalización y las nuevas tecnologías, se ha producido un cambio sustancial en la forma de gestionar las relaciones entre la Administración y los ciudadanos. Surgen así movimientos e iniciativas a partir de las cuales las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes cambian radicalmente su orientación, pasando de la confrontación a una relación de confianza, transparencia y cooperación.

No se trata de alterar el concepto de relación jurídico-tributaria, sino más bien de cambiar la forma de enfocar la gestión de la misma por parte de sus actores, en el sentido de darle un nuevo enfoque siempre dentro del marco de la legalidad.

Y en ese nuevo escenario surgen los movimientos denominados relaciones o cumplimiento cooperativos. Bajo el liderazgo de la OCDE, las jurisdicciones han ido adoptando medidas vinculadas a esta nueva forma de entender las relaciones con los contribuyentes, empezando por las grandes empresas y generando un clima de colaboración y transparencia.

³¹ Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de abril de 2013.



España no ha permanecido ajena al nuevo modelo de relaciones y, a través del Foro de Grandes Empresas y el Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales, ha iniciado una línea de diálogo y entendimiento con dos de los principales colectivos más importantes en el ámbito tributario.

Pero todos estos movimientos no son más que una manifestación de una nueva forma de entender las relaciones de la Administración con el ciudadano. Surge así el concepto de «buena Administración», como un principio que debe estar presente en la actuación del sector público, centrado en el servicio al ciudadano como elemento principal del interés general y, a su vez, como un derecho invocable por el ciudadano como parte de la vida pública.

No se trata, por tanto, de decidir si una forma de gestionar por parte de las Administraciones tributarias está dentro del cumplimiento cooperativo o no sino más bien de entender que toda conducta debe estar inspirada por unos principios propios de la buena Administración. Entendemos que la transparencia, la cooperación y la confianza, principios en los que se basa el cumplimiento cooperativo, forman parte de este gran paraguas que es el «principio de la buena Administración» y que debe amparar las acciones de las Administraciones tributarias.

Y, en esta línea, cabe preguntarse si la campaña sobre la renta, que cada año pone en marcha la AEAT y que constituye su principal acción de cara a los ciudadanos, cumple con estos principios y en qué medida puede continuar el proceso de mejora continua que desde hace más de 30 años ha llevado a la AEAT a realizar una gestión absolutamente puntera a nivel mundial.

Así, de los casi 21 millones de declaraciones presentadas en 2018 (campaña sobre la renta de 2018) más del 75 % fueron facilitadas por la AEAT a través del borrador, y apenas el 0,7 % del total de declaraciones a presentar (unas 150.000 declaraciones) dieron origen a procedimientos sancionadores derivados de posibles infracciones cometidas por los contribuyentes.

A partir de estos datos, se puede concluir que el camino adoptado por la AEAT ha sido muy exitoso, pero la mejora puede seguir produciéndose, por lo que se plantean 10 propuestas de modificación de la gestión en diferentes ámbitos:

1. Mejora de la comunicación y la imagen de la AEAT y de la campaña centrandolo la publicidad en el cumplimiento y la transparencia, en lugar de la represión.
2. Fomento de la participación ciudadana en el control del cumplimiento tributario, creando canales de comunicación para puesta a disposición de información sobre posibles incumplimientos tributarios.
3. Trato personalizado en las relaciones con el ciudadano. Personalización de las comunicaciones y las contestaciones a las consultas.
4. Simplificación del lenguaje y las comunicaciones con el ciudadano.
5. Impulsar las vías de comunicación digitales y facilitar el acceso a la información y las comunicaciones entre el ciudadano y la Administración.

6. Potenciar la participación del ciudadano en sus propias declaraciones permitiendo la incorporación de aclaraciones, observaciones y documentación junto con el borrador de la declaración o la propia autoliquidación.
7. Segmentación de los contribuyentes. Plantear un tratamiento específico a los grandes patrimonios y a los declarantes con dificultades especiales. Pero, a su vez, otorgar un reconocimiento a los buenos contribuyentes con un historial de cumplimiento de sus obligaciones.
8. Regular y generalizar los avisos a los ciudadanos ante sus posibles errores, previos al inicio de procedimientos de control.
9. Modificar el régimen de recargos por presentación de declaraciones fuera de plazo con el fin de que cumplan realmente con el objetivo de fomentar el cumplimiento voluntario en plazo a través de cambios en la cuantía y de la forma de la aplicación automática de los mismos
10. Modificar el régimen del procedimiento sancionador tributario con el fin de incorporar expresamente en la legislación tributaria el principio de buena fe como corolario de los principios constitucionales de presunción de inocencia y seguridad jurídica; eximir la responsabilidad del contribuyente en las acciones y omisiones contrarias al ordenamiento jurídico en la que el componente subjetivo se limite a una culpa levisima; e insistir en la buena gestión de la Administración tributaria a la hora de llevar a cabo procedimientos sancionadores, especialmente en la prueba y la justificación de la responsabilidad del presunto infractor.

Referencias bibliográficas

- Bø, E.; Slemrod, J. y Thoresen, T. (2014). Taxes on the internet. Deterrence effects of public disclosure. Statistics Norway Research department. *Discussion Papers n.º 770*.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015). Traducción de IFA «Initiative on the enhanced Relationship. Key Issues Report», 25-06-2012.
- Carrasco González, F. M. (2019). Seguridad Jurídica, buena administración y cumplimiento cooperativo: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes. En F. M. Carrasco González y M. Bertrán Girón, *La colaboración privada y entre administraciones en la aplicación de los Tributos*. Marcial Pons.
- Cremades Ugarte, L.; Arias, I. G. y Vargas, D. (2015). *Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario*. CIAT. Documentos de Trabajo.
- Díaz Yubero y Collosa, F. (2020). *La Gestión de Riesgos de Cumplimiento*. CIAT-Blog Marzo 2020.

- García-Herrera Blanco, C. (2017). Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías. *Quincena Fiscal*, 1-2, 117-148.
- Gorospe Oviedo, J. I. (2016). Los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo y por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social. *Documentos de Trabajo*. IEF.
- Grande Serrano, P. (2019). La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 439, 5-36.
- OCDE. (2004). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*.
- OCDE. (2006). *Seoul Declaration: Unrelenting Rigidity*.
- OCDE. (2013a). *Cooperative Compliance: A framework from Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*.
- OCDE (2013b). *Estudio sobre el papel de los Intermediarios Fiscales*.
- OCDE. (2017). *The Changing Tax Compliance Environment and The Role of Audit*. OECD París.
- Rodríguez Arana, J. (2013). La buena Administración como principio y como derecho fundamental en Europa. *Misión Jurídica*, 6(6), 23-56.
- Rozas Valdés, J. A. (2016). Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el Sistema Tributario Español. *Documentos IEF*, 6, 1-102.
- Sanz Gómez, R. J. (2016). Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España. *Crónica Tributaria*, 161, 209-238.
- Sanz Gómez, R. J. (2017). *Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España: Un pacto de cristal*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Sonetti, E. (2019). Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las PYMES. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 434, 41-76.

Bibliografía

- Calvo Vérguez, J. (2015). Alcance del concepto «interpretación razonable de la norma» de cara a exonerar de sanción determinadas conductas tributarias en nuestro sistema impositivo. Un análisis jurisprudencial. *Nueva Fiscalidad*, 6, 9-47.