DERECHO AL ERROR FISCAL

Daniel CASTRO HERNÁNDEZ¹

SUMARIO

I. *Introducción*. II. *¿Derecho al error?* III. *Incorporación del derecho al error (rectificación) en el Derecho Positivo Mexicano*. IV. *Conclusiones*. V. *Fuentes de información*.

RESUMEN

Un error es algo equivocado o desacertado que puede ser una acción, un concepto o cosa que no se realizó de manera correcta, ya sea que actuemos por simple negligencia o con intención de producir un resultado buscado y el ámbito fiscal no es una excepción para cometer éste, es por ello que en la actualidad se plantea un reconocimiento a un Derecho al error, pero se requieren de determinados prerequisites y análisis, previos a su incorporación evaluando su congruencia y prudencia dentro del ordenamiento normativo fiscal, así como evaluar la complejidad de las normas, procedimientos y la asistencia de asesores fiscales, operando como factor a tener en cuenta al momento de valorar la culpabilidad del obligado tributario, por lo que valdría la pena analizar si esto también pudiera ser aplicable a otros casos.

PALABRAS CLAVE

Derecho Comparado. Derecho al error. Obligación fiscal. Culpabilidad.

ABSTRACT

An error is something wrong or misguided that can be an action, a concept or thing that was not done correctly, whether we act out of simple negligence or with the intention of producing a result and the tax field is no exception to commit this, that is why a recognition of a right to error is currently being proposed. However, certain prerequisites and analyses are required, prior to their incorporation, evaluating their congruence and prudence within the tax regulatory system, as well as evaluating the complexity of the rules, procedures, and the assistance of tax advisors, operating as a factor to be considered when assessing the guilt of the taxpayer, so it would be worth analyzing whether this could also be applicable to other cases.

KEY WORDS

Comparative Law. Right to Error. Tax obligation. Culpability.

¹ Licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México y Especialista en Derecho Fiscal por la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de esta misma Universidad.

I. INTRODUCCIÓN

El Derecho Comparado, en forma genérica permite medir las diferencias entre diversos sistemas y algunos sostienen sería este el momento en que es útil, al respecto Guillermo Floris Margadant² reconoce existen una serie de elementos que a través de este Derecho Comparado se conocerán, como es la esencia del mismo Derecho interno, así como la forma de mejorarlo, entre algunos otros elementos que pudieran estar a discusión. En este sentido, a pesar de lo que pudiera decirse, esta disciplina nos invita a una reflexión basada en la comparación específica a determinado problema, siendo aquella distinción; la que permite definir cuando estamos en presencia del denominado Derecho Comparado o en ideas de Gustav Radbruch sobre el tema, conocer que “(...) *la ciencia del Derecho comparado recae sobre la yuxtaposición de los diferentes órdenes jurídicos nacionales...*”,³ desembocando en una historia universal del Derecho y permitiéndonos abundar en un aspecto descriptivo del Derecho.

En el Derecho español, estudiado de forma comparada, el derecho al error fiscal o tributario fue tomado a discusión en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia del 28 de noviembre de 2023, mediante su Sala de lo Contencioso - Sección: 4, en el ES: TSJGAL:2023:7835. Este concepto, originado en el Derecho francés en 2018 y posteriormente mencionado en el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria de 2022 en España y retomado en 2023, en la actualidad se propone como una novedosa aproximación a la gestión de los errores cometidos por los contribuyentes en sus declaraciones y autoliquidaciones, quizás debiendo entrar en estudio dentro de otros sistemas jurídicos como el de México.

II. ¿DERECHO AL ERROR?

Como hemos manifestado el derecho al error fue introducido por el parlamento francés al aprobar la Ley núm. 2018-727, de 10 de agosto de 2018, sobre “Un Estado al servicio de una sociedad de confianza” (*Loi pour un État au service d’une société de confiance*). Dicha norma, según Gérald Darmanin, ministro en ese momento de Acción y Cuentas Públicas, parte de dos pilares fundamentales. Por una parte, la introducción de un derecho a cometer errores para todos, con el objetivo de transitar hacia una Administración de consejo y servicio. De otro, la simplificación, en profundidad, de los procedimientos, impulsando, a su vez, mecanismos de control de la actuación administrativa.

² Véase Margadant, Guillermo Floris, *Los sistemas jurídicos contemporáneos; antecedentes y panorama actual*, México, UNAM, Facultad de Derecho, 1996, p. 240.

³ Radbruch, Gustav, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, trad. de Wenceslao Roces, México, Fondo de Cultura Económica, 1955, p. 189.

En todo caso, podemos observar que este derecho no era exclusivo de la materia tributaria o fiscal, pues, de un lado, permitía la incorporación del derecho a la fijación definitiva de la posición administrativa, así como la introducción de medidas con carácter experimental, sujetas a evaluación de resultados y control posterior, todo esto atendiendo a las mejores prácticas que como en México la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ha divulgado en algunos criterios⁴.

En este sentido el derecho al error, tal y como fue sugerido por el Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC), siguiendo al parlamento francés en la “Propuesta sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español 3/2002”⁵, reconoce no un verdadero “derecho al error”, sino a corregirlo o de rectificación, aplicable una vez para el mismo error, ya sea que fuera cometido de forma espontánea o a través de un requerimiento administrativo y dentro del plazo que se le haya indicado, incluso cuando se esté siendo objeto de una comprobación o investigación tributaria, por tanto, se define como un “mecanismo dirigido a facilitar la regularización voluntaria, excluyendo o mitigando las consecuencias del incumplimiento”⁶.

Lo anterior, fundamentándose en el régimen generalizado de autoliquidaciones como obligación de los contribuyentes al que debe corresponder un derecho que afecte al régimen sancionador, pues, aún y cuando exista información y asistencia, el contribuyente está sujeto a tener una posición contraria a la autoridad donde no esté actuando de mala fe, si no que la mecánica de sus operaciones y la complejidad de aplicar la Ley lo coloquen dentro de un estado en el que está sujeto a interpretar la normatividad de forma distinta

⁴ Por ejemplo, el siguiente criterio sustantivo número 15/2013/CTN/CS-SPDC (aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013) de rubro y texto siguientes:

MEJORES PRÁCTICAS ADMINISTRATIVAS. SU CONCEPTO. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como ombudsman del pagador de impuestos propugna por el reconocimiento del derecho a las mejores prácticas que constituyen la buena administración. Este derecho ha sido reconocido en diversos instrumentos internacionales y su tutela está a cargo, entre otros, de los Defensores de Derechos Fundamentales, quienes tienen como uno de sus propósitos básicos fomentar y recomendar la adopción de las mejores prácticas por parte de las autoridades. El concepto de mejores prácticas obedece a que las autoridades recaudadoras deben fomentar relaciones de confianza con los contribuyentes, pues sólo a través del establecimiento de una mejor cooperación basada en la confianza y buena fe entre la Administración Tributaria y los pagadores de impuestos, se podrá asegurar una mayor transparencia en la relación pueblo – gobierno, garantizando que las autoridades fiscales preserven una aproximación y procuren una relación de servicio con los contribuyentes, propiciando así el cumplimiento de sus obligaciones.

⁵ Véase “Propuesta sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español 3/2002”, presentada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, perteneciente al Ministerio de Hacienda y Función Pública adscrita a la Secretaría de Estado de Hacienda, disponible en el siguiente enlace: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/2022-3-Propuesta-DerechoalError.pdf>.

⁶ *Idem*, p. 4.

a lo que la autoridad considera, por lo que, al configurarse el “derecho al error” debe existir una delimitación de la potestad sancionadora, pues, dada la subjetivación del sistema tributario, mediante la cual se crea una “obligación de regularización”, so pena de recibir una sanción, el contribuyente, en principio, debe tener una forma de atenuar la misma cuando no existió intención de cometer un error sin que ello resulte aplicable a reincidentes o defraudadores, ni como un derecho a incumplir obligaciones tributarias de forma tardía.

1. *Presupuestos previos de la incorporación de un derecho a rectificar los errores en el caso español*

En primer lugar, la incorporación de un derecho a rectificar los errores exige que, con carácter previo, definamos sus presupuestos, para ello, en el caso español en el proyecto de referencia se planteó lo siguiente:

- Definir qué tipo de errores deben incorporarse en este tipo de derecho, así como valorar si, a estos efectos, si la conducta del contribuyente influye en el mismo, sea que fuera dolosa o meramente negligente o si será indiferente la buena o mala fe del contribuyente;
- Establecer los límites de los errores que pueden encajar dentro del hipotético derecho con la mayor claridad posible, sin litigiosidad añadida;
- Precisar los ámbitos cuantitativo y temporal del derecho al error con el fin de delimitar el número de errores que se admiten y cuándo se cancelan los “antecedentes” generados por aquéllos;
- Este error no puede suponer una reducción de la cuota tributaria, pues, únicamente puede afectar a recargos, intereses y sanciones;
- Exige una regulación completa en la Ley;
- Plantearse si el derecho al error no sólo se reconoce a los contribuyentes sino también, de modo añadido, a los asesores o intermediarios fiscales;
- Definir cuál es el instrumento normativo necesario para la incorporación del derecho al error;
- Para el caso de otras legislaciones ajenas a la española, incorporaría analizar las medidas existentes del ordenamiento jurídico dirigidas a facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario e incluso previamente estudiar el sistema de sanciones.

2. Propuesta de incorporación de un derecho a rectificar errores en España

En el caso español, se permitieron analizar aquellos aspectos del Derecho francés que aportarían alguna novedad a su incorporación dentro de su ordenamiento jurídico, para ello a diferencia de España, en el Derecho francés se permite una regularización del error tras requerimiento de la Administración⁷, así como una medida general, como es el derecho a solicitar una comprobación para que se emita criterio, que va en la misma línea preventiva que desarrolla la Administración tributaria y, medidas específicas como son la exención de la totalidad de la deuda en varios casos. De otro lado, la reducción del interés de demora, siempre que no haya dolo. Por lo que, en la propuesta varias veces referida se propone lo siguiente:

- Plantear que la exención en los intereses de demora debería estar claramente definida con base a la ausencia de dolo;
- Pensar en admitir rectificaciones de errores no dolosos tras requerimiento de la Administración;
- Definirse cuántos errores se admiten, por impuesto y en cuánto tiempo;
- Tomar en consideración el historial del contribuyente a la hora de valorar su responsabilidad;
- Intensificar las actuaciones preventivas que permiten y facilitan la regularización voluntaria;
- Para el caso español existe una función preventiva, a través de los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias, a través del instrumento que define el modelo español de cumplimiento cooperativo, como es el Informe de Transparencia, cuando éste se encuentra correctamente elaborado y brinda toda la información precisa, quizás valdría la pena un análisis particular en cómo funcionan, pues también se excluye cierto tipo de contribuyentes, pero influyendo también dentro del aspecto sancionador;
- La incorporación del derecho a rectificar el error debe ser a través de una reforma de la Ley General Tributaria.

⁷ Ley N° 2018-727 de 10 de agosto de 2018 para un Estado al servicio de una sociedad de confianza; "Art. L. 123-1.- La persona que haya incumplido por primera vez una norma aplicable a su situación o que haya incurrido en un error material al informarle de su situación, no podrá ser objeto de una sanción pecuniaria o de una sanción consistente en la privación de la totalidad o parte de una prestación debida, si ha regularizado su situación por iniciativa propia o después de haber sido invitada a hacerlo por la administración en el ámbito del plazo indicado por el solicitante." (Traducción realizada por el autor de este trabajo).

3. Resolución: 709/2023 dictada por el Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia en conjunto con lo hasta aquí señalado sobre el Derecho a la rectificación amplía su aplicación, sugiriendo este derecho debería considerarse incluso en situaciones donde previamente se haya requerido acción por parte de la Administración y donde pueda haber indicios de negligencia, inclusive reconoce que no todo incumplimiento tributario necesariamente deba sancionarse, pues, junto a la acción o conducta infractora (elemento objetivo) debe concurrir el elemento subjetivo (culpabilidad), la cual no debe presumirse aún y cuando medie el error. Para ello vale la pena citar lo siguiente:

El actor aceptó la regularización practicada y firmó de conformidad con ella. Pero esta actuación no equivale a una aceptación de la culpabilidad de su conducta, ni por tanto que merezca un reproche sancionador pues junto a la acción o conducta infractora (elemento objetivo) debe concurrir el elemento subjetivo (culpabilidad). No es la inexistencia de ocultación, tal como se refleja en el acta de conformidad, la que pueda eliminar todo atisbo de culpabilidad en la conducta del actor, pues la ausencia de ocultación determinaría tan solo, en casos como el presente, la calificación de la conducta como más grave. Pero sí el resto de las circunstancias concurrentes, que acarrearán serias dudas sobre el elemento subjetivo de la conducta infractora, dudas que en materia sancionadora se debe despejar a favor del sancionado.

...

La aceptación de este tipo de argumentos equivaldría a sancionar comportamientos por el solo hecho de implicar un incumplimiento de las normas, y un incumplimiento de las obligaciones fiscales. En materia sancionadora se exige algo más, la existencia del elemento subjetivo sancionador. Y en el presente caso existen datos que permiten dudar del ánimo o voluntariedad infractora en el comportamiento del recurrente, y no solo por el hecho de que en el seno del procedimiento tributario se levantaron actas de conformidad, sino por la complejidad de las operaciones ejecutadas, pues, aunque la norma fiscal sea clara en cuanto a la imputación temporal de las ganancias, el propio abogado del Estado admite “quizás podría haber cierta discusión” en el marco de la cuantificación de la ganancia. Y si esa discusión no ha impedido practicar la regularización —aceptada por el obligado tributario—, sí ha de servir como un elemento que diluye el elemento subjetivo de su conducta. La máxima según la cual la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento

(Artículo 6.1 Código civil), que cita el abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, es plenamente operativa a efectos de practicar una regularización tributaria que implique el cumplimiento de la norma fiscal. Cuestión distinta es que esa actuación merezca un reproche sancionador. Y es que el análisis de este aspecto debe de hacerse bajo los principios que rigen en el ejercicio de la potestad sancionadora, entre los que aquí destaca el principio de culpabilidad invocado por la parte recurrente.

A reglón seguido el abogado del Estado admite la complejidad de las operaciones en las que ha participado el actor, pero resta importancia a este dato en base a que el obligado tributario ha contado con asistencia de representantes y colaboradores, según dice desprenderse de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2014. Con estos argumentos pretende responder a las alegaciones que hace la parte actora en su escrito de demanda, alegando que sus conocimientos tributarios son limitados. Ello entronca con lo que se conoce como “derecho al error” (*el droit à l’erreur* del derecho francés), que no ha pasado desapercibido para el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la “Propuesta 3/2022, sobre la incorporación del derecho al error al Ordenamiento tributario español”, sobre todo teniendo en cuenta la generalización del régimen de autoliquidaciones como expresión del traspaso de la responsabilidad de aplicación de los tributos de la Administración, según señala el Consejo. Y aunque esa propuesta todavía no ha tenido reflejo en la LGT, quizá se haya iniciado un camino que conduzca a evitar sanciones por incumplimientos involuntarios de las normas fiscales.

Con lo que se acaba de decir, se quiere llamar la atención de que la complejidad de las normas y de los procedimientos, al que quedaría vinculada la regulación de aquel derecho, opera como factor a tener en cuenta a la hora de valorar la culpabilidad del obligado tributario; y al mismo tiempo llamar la atención de que el necesario análisis del elemento de culpabilidad no desaparece, sino que se mantiene en toda su extensión, cuando el obligado tributario cuenta con la asistencia de asesores en las gestiones de naturaleza fiscal⁸.

Este enfoque subraya la importancia de considerar la complejidad de las normas, procedimientos y la posible asistencia de asesores fiscales, al que quedaría vinculada la

⁸ Véase Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia del 28 de noviembre de 2023, mediante su Sala de lo Contencioso - Sección: 4, en el ES:TSJGAL:2023:7835, Nº de Recurso: 15081/2023, Nº de Resolución: 709/2023, Ponente: María Dolores Rivera Frade, pp.3-4, visible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6970808da2a1f21da0a8778d75e36f0d/20231219>.

regulación de aquel derecho, operando como factor a tener en cuenta a la hora de valorar la culpabilidad del obligado tributario, lo que no significa que quede eximido el contribuyente de responsabilidad, pero sí influyen en la evaluación de su culpabilidad, por lo que valdría la pena analizar si esto también podría ser aplicable para aquellos casos de legítimo error al cumplir con las obligaciones fiscales y no sólo como una eximente que parta de la imposición de multas por cumplimiento voluntario como en el presente caso específico que se analizó.

III. INCORPORACIÓN DEL DERECHO AL ERROR (RECTIFICACIÓN) EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO

Es conocido que el error, en diversas materias legales, puede serlo de hecho o de derecho así como que, en cualquier de los casos aludidos, puede resultar vencible o invencible, produciendo la invalidez del acto jurídico cuando recaiga sobre sus elementos esenciales (esencial o determinante), distinto de aquellos que vicia la voluntad como son el error accidental que se clasifica en dos: el error en *quantitate* (error de cálculo o aritmético) que se refiere sólo a una cantidad de cosas y da lugar a su rectificación y el error en *qualitate* que recae sobre las cualidades secundarias o no substanciales del objeto o del sujeto que interviene en el acto⁹.

En estas líneas el Código Civil Federal en su Artículo 21 contempla que, por un lado, “la ignorancia de las leyes no excusa su cumplimiento...”; y, adicionalmente las consecuencias de un error de derecho han de ser determinadas por la legislación vigente tomando en consideración determinadas situaciones, con lo que podríamos pensar ello no implica mandato legal alguno ni, cabe una sanción jurídica en caso de incumplimiento de forma precisa. Sobre el tema, el TSJ de Galicia emitió su fallo considerando que la máxima según la cual la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, es plenamente operativa a efectos de practicar una regularización tributaria que implique el cumplimiento de la norma fiscal. Entonces lo que resulta distinto es que esa actuación merezca un reproche sancionador, cuyo análisis debe de hacerse bajo los principios que rigen en el ejercicio de la potestad sancionadora, entre los que destacó el principio de culpabilidad invocado.

En nuestro Derecho Positivo Mexicano, en específico en el ámbito fiscal se contempla diversas regulaciones y supuestos para que una autorregulación no tenga sanciones, sin embargo, este Derecho al error va más a una condonación o reducción reguladas en diversos ordenamientos o el reconocimiento de ciertos derechos mínimos como son los

⁹ Galindo Garfias, Ignacio, *Derecho Civil. Primer curso. Parte general. Personas. Familia*, 27ª. ed., México, Porrúa, 2012, pp. 230-231.

contemplados en el Código Fiscal de la Federación, Resolución Miscelánea Fiscal o la propia Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Por ello, es claro que aún y cuando existan tales procedimientos la consecuencia de ser sancionado se acciona, pues, con los riesgos que implica aceptar un error nos llevaría a que la autoridad hacendaria pudiera considerar imponer una sanción, sumado a que nuestra legislación fiscal lejos de premiar conductas positivas de los contribuyentes que pudieran tener una opinión positiva o estar al corriente de sus obligaciones fiscales, solamente parece sancionar aquellas que no lo son y con mayor razón el aceptar un error por negligencia sea sancionado, alejándonos de la intencionalidad o no que el contribuyente pudiera tener al momento de cumplir sus obligaciones fiscales.

Es por eso la viabilidad de este derecho sea que exista un mecanismo dentro del marco legal que dote de la posibilidad de corregir las declaraciones o autocorregirse dentro de facultades de comprobación sin que se actualizase la aplicación de sanciones e incluso, analizar si esto también pudiera ser aplicable para aquellos casos de legítimo error al cumplir con las obligaciones fiscales. No omitimos señalar que, es común existan conflictos de interpretación sobre las diversas leyes fiscales y su forma en que deben cumplirse dada su complejidad, aún y cuando exista cierta información o asesoramiento, ello no evita que existan diversas interpretaciones, más aún, si retomamos este elemento de culpabilidad la conducta del contribuyente no se justifica bajo una interpretación razonable de la ley que eliminaría la posibilidad de ser sancionado, lo que deriva en que el contribuyente entre varias interpretaciones escogió la que considera razonable y, sin embargo, la autoridad pudiera no estimarla así, por lo que la interpretación que se estime razonable quedaría a vislumbrarse ante los tribunales componentes, siendo estos los que determinen el camino a elegir y, en este caso, dicho derecho intervenga como un principio orientador entre la culpabilidad y la interpretación razonable de la norma. En suma, este derecho al error serviría al tribunal para aminorar las sanciones que el contribuyente pudiera causar en caso de no ser favorable la decisión final, pero en todo caso será necesario establecer estándares mínimos para evaluar el comportamiento del contribuyente con un reconocimiento mínimo de negligencia, la interpretación razonable de la norma y considerar la complejidad del sistema fiscal, pues, en todo caso también cabría lugar a que los contribuyentes se les reconozca que tienen un derecho a tributar de una forma distinta a lo que la autoridad hacendaria considera atendiendo a diversos factores.

IV. CONCLUSIONES

En conclusión, vale la pena considerar un debate sobre el derecho al error en el ámbito fiscal, el cual, plenamente pudiera ser congruente con el sistema normativo fiscal mexicano dada la complejidad de este, donde lejos de necesitar más leyes que no cumplen los fines para los que fueron creados y cuya incompatibilidad sólo hacen más complejo entender el ordenamiento normativo tributario alejándonos de lo prudente entre la exigencia de cumplir con la ley y la comprensión de esta, mediante el cual se refleja la dificultad de cumplir que en nada beneficia a ningún receptor normativo o quien interviene en su aplicación.

En esta línea argumentativa, es claro que habría que analizar los prerequisites mínimos y lo que se tiene hasta el momento en el ámbito normativo, sin embargo, podría servir de pauta para mejorar la relación fisco-contribuyente mediante un sistema más flexible. Por lo que en el caso que nos ocupa, como algunos puntos a considerar debemos enfatizar lo siguiente:

- i. Conceptualizar qué tipo de errores deben incorporarse en este tipo de derecho;
- ii. Analizar el concepto de culpabilidad;
- iii. Establecer los límites de los errores con el ánimo de precisar los ámbitos cuantitativo y temporal;
- iv. En su caso analizar y/o ponderar el peso específico de los contribuyentes que han cumplido sus obligaciones fiscales de forma positiva y si esto pudiera tener una repercusión positiva;
- v. Dejar en claro que este error no supone una reducción de la cuota tributaria, pues, únicamente puede afectar a recargos, intereses y sanciones;
- vi. Exige una regulación completa en la Ley, en nuestro caso específico, sería dentro del Código Fiscal de la Federación;
- vii. Plantearse las modalidades en que este derecho pudiera afectar a los asesores o intermediarios fiscales;
- viii. Definir cuál es el instrumento normativo necesario para la incorporación del derecho al error;
- ix. Analizar las medidas existentes en el ordenamiento jurídico dirigidas a facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario;
- x. Estudiar el sistema de sanciones a modo de que este derecho sea congruente con este;

- xi. Pensar en admitir rectificaciones de errores no dolosos tras requerimiento de la Administración, así como analizar los casos específicos en los que el contribuyente decida autocorregirse;
- xii. Analizar si esto también pudiera ser aplicable para aquellos casos de legítimo error al cumplir con las obligaciones fiscales y no sólo sea aplicable dentro de la imposición de multas por cumplimiento voluntario;
- xiii. Analizar si las actuaciones preventivas con las que se cuentan permiten y facilitan la regularización voluntaria y, en qué modo, pudieran afectar la esfera jurídica tributaria de los contribuyentes, pues aún y cuando estas actuaciones se consideran no los afectan, en la realidad algunas de estas conductas que se identifican como sucede dentro de las cartas invitación, sí pueden dar origen a multas;
- xiv. Analizar si existe un instrumento real que garantice el cumplimiento cooperativo de los contribuyentes, estudiar cómo funcionan y cómo estos influyen dentro del aspecto sancionador.

V. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Derecho Civil. Primer curso. Parte general. Personas. Familia*, 27ª ed., México, Porrúa, 2012, p. 788.

MARGADANT, Guillermo Floris, *Los sistemas jurídicos contemporáneos; antecedentes y panorama actual*, México, UNAM, Facultad de Derecho, 1996, p. 240.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Criterios Normativos y Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como Criterios Obtenidos en Recurso de Revocación y Jurisdiccionales*, Segunda Sesión Ordinaria del Comité Técnico de Normatividad, celebrada el 05 de marzo de 2024, disponible en: <https://portal.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/buscador-de-criterios>.

Propuesta sobre la incorporación del derecho al error al ordenamiento tributario español 3/2002, presentada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, perteneciente al Ministerio de Hacienda y Función Pública adscrita a la Secretaría de Estado de Hacienda, disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/Gab-SEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/2022-3-Propuesta-DerechoalError.pdf>.

RADBRUCH, Gustav, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, trad. de Wenceslao Roces, México, Fondo de Cultura Económica, 1955, p. 189.

2. Legislación

Código Civil Federal, *Diario Oficial de la Federación*, Estados Unidos Mexicanos, Última reforma publicada el 17 de enero de 2024.

Código Fiscal de la Federación, *Diario Oficial de la Federación*, Estados Unidos Mexicanos, Última reforma publicada el 12 de noviembre de 2021.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, *Diario Oficial de la Federación*, Estados Unidos Mexicanos, Última reforma publicada el 23 de junio de 2005.

Ley núm. 2018-727, de 10 de agosto de 2018, sobre “*Un Estado al servicio de una sociedad de confianza*” (*Loi pour un État au service d’une société de confiance*), disponible en: <https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2018/8/10/CPAX1730519L/jo/texte>.

3. Resoluciones

Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia del 28 de noviembre de 2023, mediante su Sala de lo Contencioso — Sección: 4, en el ES: TSJGAL:2023:7835, Nº de Recurso: 15081/2023, Nº de Resolución: 709/2023, Ponente: María Dolores Rivera Frade, visible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6970808da2a1f-21da0a8778d75e36f0d/20231219>.