

Incluye



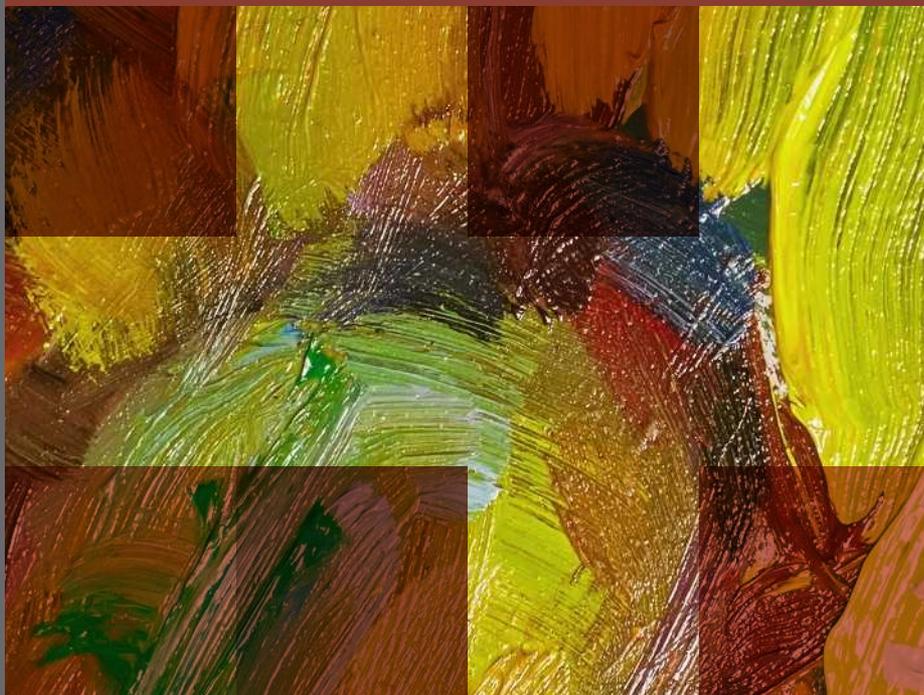
Papel

Digital

# Guía práctica de infracciones y sanciones tributarias

## Normas generales y régimen sancionador

■ CISS



Miguel Ángel Fernández-Vázquez Maeso

José María Peláez Martos



# Guía práctica de infracciones y sanciones tributarias

Normas generales y régimen sancionador

Miguel Ángel Fernández-Vázquez Maeso  
José María Peláez Martos

© Miguel Ángel Fernández-Vázquez Maeso y José María Peláez Martos, 2022

© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

**Wolters Kluwer Legal & Regulatory España**

C/ Collado Mediano, 9  
28231 Las Rozas (Madrid)

**Tel:** 91 602 01 82

**e-mail:** [clienteslaley@wolterskluwer.es](mailto:clienteslaley@wolterskluwer.es)

<http://www.wolterskluwer.es>

**Primera edición:** Noviembre 2022

**Depósito Legal:** M-27474-2022

**ISBN versión impresa con complemento electrónico:** 978-84-9954-791-6

**ISBN versión electrónica:** 978-84-9954-792-3

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

*Printed in Spain*

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS.

Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

**Nota de la Editorial:** El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

colegios, etc.). Los dos últimos están recogidos actualmente en el artículo 53.1 de la LPAC 39/2015, cuando enumera los derechos del interesado en el procedimiento administrativo.

La Dirección General de Tributos ha tenido ocasión de pronunciarse en su contestación a la Consulta Vinculante V1290-22, de 7 de Junio de 2022: Es posible solicitar una copia de una declaración tributaria aun habiendo transcurrido el plazo legal de prescripción de los derechos contenidos en ella, cuando la finalidad de la copia sea para otros ámbitos distintos al tributario. El derecho de obtención de copia no está sometido al plazo de prescripción tributaria conforme a la normativa general relativa a la misma, sin perjuicio de la aplicación de otros límites temporales que se pudieran derivar, en su caso, del régimen de las actuaciones y procedimientos tributarios a través de los que se ejerce el derecho.

**ATENCIÓN** Los contribuyentes tienen derecho a obtener certificaciones y copias de las declaraciones y otros documentos presentados ante la Administración, y a la devolución de los originales.

#### 4.9. Derecho a no aportar documentos ya presentados

**Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.**

Se trata también de un derecho reconocido ya por el artículo 17 de la LDGC 1/1998, en base a lo dispuesto originalmente con carácter general en la LRJPAC 30/1992 y actualmente está integrado en el artículo 53.1.d) de la LPAC 39/2015.

No obstante la LGT matiza una especialidad: que para rehusar la presentación de documentos han debido aportarse por el propio obligado tributario (no vale por tanto que los aportara un tercero), y que deberá indicarse el día y procedimiento en que los presentó (se supone para que la Administración pueda localizarlos más fácilmente). En todo caso, se podrá requerir al interesado la ratificación de los datos específicos propios o de terceros previamente aportados (artículo 99.2 último párrafo LGT 2003).

Respecto a la redacción del artículo 17 de la LDGC 1/1998 ha desaparecido de aquí la mención de la posibilidad de rehusar la presentación de documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria, que ahora se encuentra en el artículo 99.2 de la LGT 2003 al tratar de las actuaciones y procedimientos tributarios. De todas formas, dada la amplitud con que se establecen las obligaciones de información en los artículos 29.f y 93 de la LGT 2003, no tiene mucho sentido esta última limitación.

La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, reconoció también el derecho de los ciudadanos a no aportar los datos y documentos que obren en poder de las Administraciones Públicas, y estableció que utilizarían medios electrónicos para recabar dicha información siempre que, en el caso de datos de carácter personal, se cuente con el consentimiento de los interesados. Desde 2-10-2016 los artículos 13 y 53 de la LPAC 39/2015, clarificaron e integraron el contenido de la Ley 11/2007 relativo a los derechos de los ciudadanos.

**ATENCIÓN** Los contribuyentes tienen derecho a no volver a aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos que se encuentren en poder de la Administración actuante.

#### 4.10. Derecho al carácter reservado de datos

**Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.**

La información obtenida por la Administración tributaria tiene carácter reservado en base al derecho a la intimidad personal y familiar reconocido para todos los ciudadanos por el artículo 18 de la CE 1978. El contenido de este apartado, que tiene su antecedente en el artículo 18 de la LDGC 1/1998, se completa con lo dispuesto también en el artículo 95 de la LGT 2003 sobre el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, que ha sido modificado por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, integrándose por los siguientes aspectos:

- **Carácter reservado:** Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria tienen carácter reservado, lo que no impedirá la publicidad de los mismos cuando ésta se derive de la normativa de la Unión Europea.
- **Límites de uso:** Esta información sólo podrá ser utilizada para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada la Administración tributaria, y para la imposición de sanciones.
- **Prohibición de cesión:** La información no puede ser cedida o comunicada a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes. Son los casos del artículo 95.1 de la LGT 2003, modificado en este aspecto después en varias ocasiones: por la Ley 18/2009, de 23 de noviembre, para permitir la cesión de información a la Dirección General de Tráfico; por el Real Decreto-Ley 16/2012, de 20 de abril, que permite la cesión a la Seguridad Social y al Sistema Nacional de Salud; por la Ley 8/2013, de 26 de junio, para colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control; y por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, para la colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos.
- **Deber de sigilo:** Las autoridades, funcionarios al servicio de la Administración tributaria, u otras personas que tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados (artículo 95.3 y 4 LGT 2003). En similares términos se exigía ya el sigilo para el personal inspector en el antiguo artículo 7.3 del RGIT 1986, extendiéndose expresamente a todo el personal al servicio de la Administración tributaria por el artículo 60.4 del RGIAT 2007.

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, introdujo un nuevo artículo 95 bis en la LGT para regular la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias (conocidas como "**listas de morosos**"), de manera que la Administración Tributaria acordará la publicación periódica de listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.
- b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario (no se incluirán aquellas deudas y sanciones tributarias que se encuentren aplazadas o suspendidas).

El contenido de estos listados, así como las condiciones para su inclusión, el procedimiento de elaboración y la periodicidad se recoge en los apartados 2 a 6 del artículo 95 bis en la LGT. Los primeros listados se publicaron durante el último trimestre del año 2015. La Orden HAP/364/2016, de 11 de marzo (BOE de 21-3-2016) determina para el año 2016 y siguientes, la fecha de publicación así como las condiciones de los ficheros y registros del listado de deudores a la Hacienda Pública. La publicación se realizará anualmente entre el 1 de mayo y el 30 de junio del año siguiente al que correspondan, en la sede electrónica de la AEAT. En fecha 29-06-2016 se publicó en la web de la AEAT el listado de deudores actualizado al día 31-12-2015.

Además en conexión con esta reforma de la LGT, la Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, y es de aplicación a las sentencias firmes condenatorias que se dicten tras su entrada en vigor por delitos contra la Hacienda Pública, o alzamiento de bienes y contrabando cuando esta sea la perjudicada. En consecuencia, a partir del 11 de noviembre de 2015 se publicará en el BOE

un extracto de los datos de estas sentencias, salvo que el condenado o responsable civil satisfaga o consigne la totalidad de la cuantía con anterioridad a la firmeza.

En otro orden de cosas sobre este derecho al carácter reservado de los datos, el artículo 18.2 de la LDGC 1/1998 permitía a los contribuyentes acceder a los registros y documentos que, formando parte de un expediente, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud en los que el propio solicitante haya intervenido, mención que figura actualmente en el artículo 99.5 de la LGT 2003 al tratar el desarrollo de los procedimientos, y en el artículo 94 del RGIAT 2007. Se trata de un derecho reconocido en el artículo 105.b de la CE 1978 y en los artículos 13 y 53 de la LPAC 39/2015 con algunas matizaciones, de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/2013 de transparencia y acceso a la información pública.

**ATENCIÓN** Los contribuyentes tienen derecho a que los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria tengan carácter reservado, su uso esté limitado a la aplicación de los tributos, y no puedan cederse a terceros salvo en los casos previstos en la ley. No obstante desde finales de 2015 se pueden publicar listados de morosos tributarios y de condenados por sentencias firmes en delitos de los que la Hacienda Pública sea perjudicada.

**Casuística:**

- Sobre el derecho de los contribuyentes de acceder a los datos en poder de la Administración tributaria, se pronunció la Sentencia del Tribunal Supremo de 5-6-1995 denegando el acceso a la información dado el carácter confidencial de las bases de datos, sin que ello suponga vulneración del derecho a la intimidad por tratarse de datos facilitados por el propio contribuyente o terceros, y el deber de secreto y sigilo existente al respecto.
- Inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión de requerimiento de información tributaria. Procedencia. No se concretó ni acreditó con la solicitud presentada los perjuicios de difícil o imposible reparación necesarios para que la pretensión de suspensión pudiera ser admitida a trámite. Resulta a todas luces improcedente esgrimir como justificación del perjuicio de difícil o imposible reparación la eventual vulneración sin más del derecho a la intimidad de los contribuyentes. Respecto a las quejas sobre la falta de autorización y la ausencia de motivación, son razones que sólo pueden invocarse frente al requerimiento de información (STS 18-7-2011).

#### 4.11. Derecho a ser tratado con respeto y consideración

**Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.**

No es un derecho novedoso puesto que ya figuraba en el artículo 19 de la derogada LDGC 1/1998, y anteriormente en el artículo 35.i de la LRJPAC 30/1992, incorporándose desde 2-10-2016 en el artículo 13.e) de la LPAC 39/2015. La LGT de 1963 no lo recogía expresamente, pero sí se incluía entre los deberes de la Inspección de los Tributos en el antiguo artículo 7.2 del RGIT 1986.

**ATENCIÓN** Los contribuyentes tienen derecho a ser tratados por el personal de la Administración con el debido respeto y consideración.

#### 4.12. Derecho a intervención de forma menos gravosa

**Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.**

Recoge este apartado el derecho establecido anteriormente en el artículo 20 de la LDGC 1/1998, con la pretensión de limitar al máximo los costes indirectos que pueden suponer a los contribuyentes en general la aplicación del sistema tributario. Como antecedente de este precepto se puede mencionar el artículo 32.4 del RGIT 1986 ya vigente con anterioridad para esta área de la Administración tributaria, y que ahora se recoge en el artículo 180.4 del RGIAT 2007 al regular la tramitación del procedimiento inspector.

Relacionada con este derecho de los obligados tributarios se encuentra la obligación de la Administración de facilitar en todo momento el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, mandato que se encuentra en el artículo 99.1 de la LGT 2003 al regular el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.

**ATENCIÓN** Los contribuyentes tienen derecho a que cuando la Administración tributaria requiera su intervención, las actuaciones se lleven a cabo en la forma menos gravosa posible.

#### 4.13. Derecho a formular alegaciones y aportar documentos

**Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.**

Se trata de un derecho reconocido para el ámbito administrativo general por el artículo 53.1.e) de la LPAC 39/2015 vigente desde 2-10-2016, siendo desarrollado en el artículo 76 de dicha ley, con antecedentes en los artículos correlativos de la LRJPAC 30/1992. Para el ámbito tributario el antecedente más inmediato se encuentra en el artículo 21 de la LDGC 1/1998. El desarrollo reglamentario se recoge en el artículo 96 del RGIAT 2007, al tratar los trámites de audiencia y alegaciones dentro de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.

El contenido de este derecho incluye la posibilidad de formular alegaciones y de aportar documentos u otros elementos de juicio que el interesado estime conveniente, e implica que el órgano administrativo debe tenerlos en cuenta al redactar la propuesta de resolución y, aunque no acepte los criterios del contribuyente, deberá hacer mención expresa en ella a las alegaciones presentadas. Sin embargo, el obligado tributario puede renunciar a este derecho y no presentar alegaciones pues no son imprescindibles dentro del procedimiento.

**ATENCIÓN** Los contribuyentes tienen derecho a formular alegaciones y aportar los documentos que estimen pertinentes, que deberán valorarse por la Administración al dictar resolución.

#### 4.14. Derecho a ser oído en el trámite de audiencia

**Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en la LGT.**

Es un derecho básico de los obligados tributarios regulado con carácter general en el artículo 82 de la LPAC 39/2015 desde 2-10-2016, y antes en el artículo 84 de la LRJPAC 30/1992, por lo que la LGT se limita solo a modularlo para el ámbito tributario. Anteriormente se reguló también en el artículo 22 de la LDGC 1/1998. El desarrollo reglamentario se recoge actualmente en el artículo 96 del RGIAT 2007.

Una vez instruido el procedimiento e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se tiene que poner de manifiesto el expediente a los interesados para que lo examinen (si el expediente está en formato electrónico, también de esta forma). Se trata de un trámite esencial del procedimiento cuya ausencia puede generar indefensión al contribuyente, por lo que en general solo se podrá prescindir de él en supuestos tasados (cuando se renuncie expresamente a él, o cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado).

Según los artículos 99.8 de la LGT 2003 y 96 del RGIAT 2007, en los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban





ACCESO ONLINE A SMARTECA:  
consulte página inicial de la obra



Papel

Digital

**E**n esta guía se aborda con **profundidad y sentido práctico el procedimiento sancionador tributario** analizando todos los elementos que lo componen, desde la **calificación de las infracciones**, hasta la **cuantía de las sanciones**.

Además, y de forma previa, se realiza un análisis de todas aquellas disposiciones generales que son de **común aplicación en los distintos procedimientos tributarios** y cuyo conocimiento **resulta de vital importancia** para entender el funcionamiento de los propios impuestos.

Se explica, por lo tanto, el inicio y cese de la **vigencia de las normas tributarias**, su **retroactividad**, los **derechos y garantías** de los obligados tributarios, La **capacidad de obrar y representación**, la noción de **domicilio fiscal**, las normas que regulan la **prescripción** en el ámbito tributario, el funcionamiento y efecto de las **notificaciones** o el **valor y carga de la prueba** en los procedimientos, por citar algunas de ellas.

La obra se completa con los **diferentes formularios y modelos de comunicación entre administración y administrado**, tanto los relacionados con los aspectos generales del ordenamiento tributario, como los específicos del régimen sancionador.

ISBN: 978-84-9954-791-6



ER-0280/2005

GA-2005/0100