

Sobre la imposición de sanciones tributarias cuando el acta descarta expresamente la existencia de indicios de la comisión de infracciones

El Tribunal Supremo esclarecerá cuáles son las implicaciones desde el punto de vista del análisis de la culpabilidad y del principio de buena administración, si las hay, cuando se imponga sanción a pesar del criterio manifestado por el actuario sobre la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

En nuestra práctica jurídica nos encontramos frecuentemente con actuaciones inspectoras en las que el actuario recoge en el acta que, con base en los hechos y circunstancias analizados —de cuyo reflejo queda constancia en el expediente—, no se aprecian indicios de la comisión de infracciones tributarias. Incluso en algunos casos el actuario va más allá y manifiesta que entiende aplicable lo previsto en el artículo 179.2d de la Ley General Tributaria,

relativo a la exoneración de responsabilidad por la existencia de una interpretación razonable de la norma.

No obstante, a pesar de esta mención expresa por parte del actuario, en ocasiones el órgano competente, para dictar el acuerdo de liquidación, considera que sí existen indicios de la comisión de infracciones tributarias y que corresponde iniciar un procedimiento sancionador en el que se acabe sancionando al contribuyente.

La concurrencia de culpabilidad debería estar sujeta a una actividad probatoria reforzada por parte de la Administración tributaria

A este respecto, el artículo 153 de la Ley General Tributaria, en su letra g, exige que las actas que documenten el resultado de las actuaciones

inspectoras contengan una mención de la existencia o inexistencia, en opinión del actuuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias. Sin embargo, la normativa tributaria no se pronuncia expresamente sobre el efecto vinculante, o no, que pueda tener dicha mención ni impide que el órgano encargado de dictar el acuerdo de liquidación pueda cambiar de opinión.

A pesar de esta ausencia de regulación expresa, nuestro parecer es que en estas situaciones debería exigirse una motivación reforzada por parte del órgano encargado de dictar el acuerdo de liquidación. No olvidemos que la manifestación respecto a la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias es expresada por el funcionario de la misma Administración que ha instruido el procedimiento y que ha solicitado y analizado la documentación aportada por el obligado tributario para proponer la regularización de su situación tributaria.

Precisamente sobre esta interesante cuestión se pronunciará el Tribunal Supremo, que, en su Auto de 29 de mayo del 2024, admite el recurso de casación núm. 5809/2023 y declara que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son las siguientes:

- Determinar si, en el caso de que el inspector actuuario no apreciara indicios de infracción tributaria —y así lo hiciera constar formal y explícitamente en el acta—, puede ulteriormente el inspector competente prescindir de ese consejo o dictamen jurídico e impo-

ner la sanción derivada de la regularización en cuyo curso se hubiera manifestado ese criterio; o si, dadas las dudas o valoraciones del actuuario, podría apreciarse la existencia de una *interpretación razonable de la norma* como causa excluyente de la culpabilidad del obligado.

- Precisar si, *en todo caso*, cuando el inspector coordinador, en contra de la opinión del actuuario que no apreció indicios de infracción, impusiera una sanción por los hechos que dieron lugar a la regularización tributaria, le es exigible una *motivación reforzada* en el acuerdo sancionador para enervar la *presunción de inocencia* del obligado advertida por el actuuario, explicando razonadamente por qué se considera erróneo el parecer del actuuario manifestado en un documento público; o si, por el contrario, las exigencias de motivación de la culpabilidad son las mismas que la doctrina constitucional y la jurisprudencia requieren de toda resolución sancionadora y no es necesario fundamentar el cambio de criterio de la Administración.

En su auto, el Tribunal Supremo apunta a la conveniencia de esclarecer la cuestión suscitada en aras de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (arts. 9.3 y 14 de la Constitución —CE—). Y, aunque habrá que esperar a conocer el pronunciamiento que se dicte en este recurso de casación, añade también:

[E]s claro que la ley no atribuye ningún efecto concluyente a la opinión

suscrita por el actuario [...], pero tampoco puede admitirse que se trate de una constatación de nulo valor, máxime cuando está en juego el ejercicio de la potestad sancionadora, por lo que han de esclarecerse cuáles son las implicaciones desde el punto de vista del análisis de la culpabilidad y del principio de buena administración, si las hay, cuando se imponga sanción a pesar del criterio manifestado por el actuario.

A nuestro juicio, el hecho de que el inspector actuario no hubiera apreciado indicios de la comisión de infracciones tributarias debería tener cierta relevancia en el análisis de la culpabilidad del obligado tributario. Máxime cuando dicha apreciación procede del actuario que ha instruido el procedimiento y que ha solicitado y analizado la documentación aportada por el obligado tributario para proponer la regularización de su situación tributaria.

Cabe recordar que la culpabilidad constituye el elemento esencial para calificar de sancionable

la conducta del sujeto presuntamente infractor y la Administración tributaria debe probar su concurrencia en la actuación del contribuyente para que ésta pueda ser punible. En este sentido, debería ser precisa una actividad probatoria reforzada por parte de la Administración tributaria de la intervención culpable del contribuyente en la comisión de la infracción que permita desvirtuar la apreciación efectuada previamente por parte del inspector actuario instructor del procedimiento.

Por su parte, el principio de buena administración —también citado por el Tribunal Supremo en su auto— debería impedir que el órgano competente para dictar el acuerdo de liquidación «ignore» la apreciación realizada por parte del actuario sobre la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias, debiendo exigírsele a dicho órgano, al menos, una conducta diligente que motive suficientemente el «cambio de opinión» y garantice la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente a los contribuyentes en materia sancionadora, entre ellos, la presunción de inocencia (art. 24 CE).