

El Tribunal Supremo resuelve el recurso de casación relativo a la imposición de sanciones tributarias cuando el acta descarta la existencia de indicios de infracción

El Tribunal Supremo resuelve el recurso de casación relativo al alcance de la mención del inspector actuario sobre la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias, si bien no considera procedente la fijación de doctrina de interés casacional en ese recurso.

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

El Tribunal Supremo ha resuelto el recurso de casación relativo al alcance de la mención que, en el acta que da fe de sus investigaciones, hace el inspector actuario sobre la inexistencia de indicios de comisión de infracciones tributarias. En una publicación anterior abordamos el análisis del auto de admisión de este recurso de casación, en el que el Tribunal Supremo ya anticipaba que habían

de esclarecerse cuáles eran las implicaciones desde el punto de vista del análisis de la culpabilidad y del principio de buena administración, si las hubiere, cuando se impusiera una sanción a pesar del criterio contrario manifestado por el actuario.

En su Sentencia de 7 de octubre del 2025 (recurso de casación núm. 5809/2023), el Tribunal Supremo descarta que la mención de

la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias contenida en el acta de inspección (ex art. 153g) de la Ley General Tributaria (LGT) tenga efectos vinculantes o excluyentes por sí misma en el ejercicio de la potestad sancionadora, si bien reconoce la necesidad de una motivación al respecto por el órgano sancionador cuando se aparta de esa opinión.

Recordemos que el auto de admisión identificó dos cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para formar jurisprudencia:

- a) determinar si, en el caso de que el inspector actuario deje constancia en el acta de que no aprecia indicios de infracción tributaria, puede el órgano sancionador imponer alguna sanción;
- b) precisar si, en todo caso, al apartarse de esa opinión, le es exigible una motivación reforzada en el acuerdo sancionador.

La sentencia comienza recordando la separación de los procedimientos de inspección y sancionador en materia tributaria, destacando su distinta finalidad y principios rectores. Y, a partir de dicha separación, recoge los siguientes razonamientos:

- Que la Ley General Tributaria no atribuye efecto concluyente o vinculante a la opinión del actuario emitida en virtud de su artículo 153g, lo que excluye de plano la vulneración de la doctrina de los actos propios, pero sí reconoce su valor indiciario de que el contribuyente operó acogiéndose a una interpretación razonable de la norma, lo que requiere un razonamiento del órgano sancionador en caso de decidir apartarse de dicha opinión.

- Que no se trata de un trámite prescindible o inocuo, pues la Ley General Tributaria lo impone y la opinión procede de quien más intensamente ha estado en contacto con los hechos en su comprobación.
- Que la ausencia de una explicación razonada de por qué se aparta de la opinión del actuario no determina, por sí misma, un efecto anulatorio del acto final si no se demuestra que el acuerdo sancionador carece de motivación de la culpabilidad en la imposición de la sanción.

En el caso enjuiciado, aunque el acuerdo sancionador no contenía un razonamiento propio y separado del mantenimiento de la sanción aun habiendo apreciado el actuario la inexistencia de indicios de la comisión de infracción, la Sala declara no haber lugar al recurso de casación por echar en falta en el escrito de interposición un razonamiento específico sobre la ausencia de culpabilidad, más allá de focalizar la atención en el artículo 153g de la Ley General Tributaria.

Adicionalmente, la Sala declara que no es procedente, en ese recurso, la fijación de doctrina de interés casacional por entender que sus razonamientos, aunque tratan de establecer una interpretación uniforme del citado artículo 153g, no pueden conducir rectamente a la formación de doctrina en ese recurso de casación por los motivos referidos.

En nuestra publicación anterior ya anticipábamos que la Ley General Tributaria no se pronuncia expresamente sobre el efecto vinculante, o no, que pueda tener dicha mención ni impide que el órgano sancionador pueda cambiar de opinión, pero subrayábamos la conveniencia de exigir una motivación «reforzada» cuando el órgano se aparta de esa

apreciación, motivación que permita enervar el principio de presunción de inocencia, todo ello además en aras de garantizar el principio de buena administración.

Aunque la sentencia del Tribunal Supremo objeto de este análisis no fija doctrina de interés casacional, de sus razonamientos cabe inferir que la no apreciación de indicios en el acta no determina por sí misma la imposibilidad de

ponderar con mayor intensidad la apreciación del actuario.

Por tanto, no basta con invocar la mención del actuario sobre la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias, sino que deben oponerse todos los indicios adicionales que permitan probar que la sanción infringe el principio de culpabilidad y que la sanción impuesta carece de la necesaria motivación

de la concurrencia de culpabilidad. Incluso nos atrevemos a decir que, en aquellos casos en los que 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, la fuerza indiciaria de dicha manifestación puede ser mayor para lograr desvirtuar la culpabilidad apreciada en el acuerdo sancionador.

No obstante, la cuestión no está cerrada y es previsible que el Tribunal Supremo dicte futuros pronunciamientos en los que se fije doctrina de interés casacional sobre la fuerza indiciaria o presuntiva de la opinión del actuario emitida en virtud del artículo 153g de la Ley General Tributaria.

Se trata de un indicio adicional destinado a probar que la sanción infringe el principio de culpabilidad

sancionar, por la separación de procedimientos y la naturaleza no vinculante de la opinión del actuario.

Lo que sí parece exigible es una motivación específica, suficiente y coherente con el juicio de culpabilidad, en especial sobre la razonabilidad de la interpretación del contribuyente. En este sentido, la sentencia sugiere que, de haberse centrado la impugnación en la ausencia de culpabilidad y en la falta de motivación del acuerdo sancionador (en vez de en el valor vinculante de la opinión recogida en el acta), el análisis judicial habría podido