

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 1246/2025 de 7 de octubre de 2025

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 5809/2023

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. Presunción de inocencia del obligado advertida por el actuario. El objeto de este recurso consiste en determinar si, en el caso de que el inspector actuario 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 imponer la sanción derivada de la regularización en cuyo curso se manifestó ese criterio; o si, dadas las dudas o valoraciones del actuario, podría apreciarse la existencia de una interpretación razonable de la norma como causa excluyente de la culpabilidad del obligado; se nos pide también precisar si, en todo caso, cuando el inspector coordinador, en contra de la opinión del actuario que no apreció indicios de infracción, impusiera sanción por los hechos que dieron lugar a regularización tributaria, le es exigible una motivación reforzada en el acuerdo sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado advertida por el actuario, explicando razonadamente por qué se considera erróneo el parecer del actuario 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 requiere de toda resolución sancionadora y no es necesario fundamentar el cambio de criterio de la Administración. La recurrente afirma que una interpretación concordada de los arts 150, 183 y 179.2 d) LGT sobre el derecho a la defensa, los principios de presunción de inocencia y de buena administración, debe implicar, a su juicio, que, cuando el inspector coordinador, en contra de la opinión del actuario, impusiera sanción por los hechos que dieron lugar a regularización, le es exigible una explicación de por qué la valoración de aquél no fue correcta, una explicación razonada de por qué se aparta de su criterio. Se echa en falta, que se hubiera razonado, específicamente, sobre esa ausencia de culpabilidad, pero no focalizando la atención solo en el art. 153.g) LGT, en la fase en que se realiza, sino examinada la cuestión desde la óptica final del acuerdo sancionador, el que fue objeto del recurso. No es posible declarar que ha lugar al recurso, pues tal conclusión equivaldría a otorgar, de un modo indebido, un valor vinculante al informe o mención del art. 153.g) LGT, máxime cuando el recurrente no ha realizado el esfuerzo dialéctico suficiente como para demostrar que el acuerdo de imposición de sanción -que es el recurrido- se proyecta sobre una conducta no culpable o, en general, es ilícito porque se ha sancionado sin motivos para ello. El recurrente no ha dirigido su argumentación sobre el resultado final del proceso jurídico, plasmado en el acuerdo de sanción, ni proyecta un reproche sobre ésta, como expresión del *ius puniendi*, como podría haberlo hecho. Así, se vería favorecido para ello por la aplicación de la conocida como doctrina *Saquetti*, que ni siquiera es invocada, en tanto otorga al sancionado la posibilidad de una segunda revisión judicial de la sanción -factible en casación-, en caso de que esta fuera grave y, por ende, equiparable a la pena, sobre lo que nada se comenta. No cabe estimar el recurso de casación con el solo y único fundamento de que la sanción incurre en infracción del principio de culpabilidad, pues el art. 153.g) LGT aunque obligaría a una fundamentación reforzada de que no hay razones para abrir el (ulterior) procedimiento sancionador -en tanto parece propugnar una interpretación razonable de la norma- no puede ser un valladar obstativo al ejercicio de la potestad sancionadora y, luego, de la sanción impuesta. Aunque esa indicación del art. 153.g) LGT entendemos que obligaría a una motivación reforzada del órgano de resolución que el auto de admisión sitúa, acaso con exceso, en el acuerdo sancionador; y esa motivación, aquí, brilla por su ausencia, no cabe inferir de esa situación, en sí misma, un efecto anulatorio al acto final. Por tanto, deducir de las incidencias creadas a partir de la obligada mención del art. 153.g) LGT y de la falta, aquí completa- de reacción en contra, en sede inspectora y sancionadora, que todo lo actuado en el ejercicio de una potestad sancionadora que, en rigor, no ha sido puesta en tela de juicio, esto es, al margen del examen sobre la concurrencia y motivación de la culpabilidad en la imposición de la sanción, parece una consecuencia anulatoria excesiva y desproporcionada, no propiciada por un mínimo desarrollo argumental al respecto por la recurrente. Los razonamientos precedentes, aunque tratan de establecer una interpretación uniforme del art. 153.g) LGT, no pueden conducir, rectamente, a la formación de doctrina en este recurso de casación.

Síguenos en...



TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.246/2025**

Fecha de sentencia: 07/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5809/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/09/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5809/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1246/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 7 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5809/2023**, interpuesto por la procuradora doña María Salud Jiménez Muñoz, en nombre y representación de la entidad mercantil **PROMOCIONES YENICE, S.L.**, contra la sentencia nº 525/2023, de 1 de junio, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 260/2021. Ha sido recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 1 de junio de 2023, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Promociones Yenice SL, contra la resolución de 26/11/2020, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que de manera acumulada desestimó las reclamaciones económico administrativas números NUM000, NUM001 y NUM002, interpuestas contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02/ NUM003 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012, 2013 y 2014, NUM004, NUM005 y NUM006, deducidas contra el acuerdo sancionador derivado de las mismas actuaciones inspectoras, NUM007, NUM008 y NUM009 interpuestas contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02/ NUM010 en concepto de Impuesto sobre Sociedades de 2012, 2013 y 2014 y NUM011, NUM012 y NUM013, deducidas contra el acuerdo sancionador derivado del procedimiento inspector anterior, que se corresponden con cada uno de los periodos regularizados, por ser ajustada a derecho la resolución recurrida. Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente [...]"

Síguenos en...



SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora doña María Salud Jiménez Muñoz, en nombre y representación de la sociedad recurrente, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 14 de julio de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como infringidos:

- Los artículos 24 de la Constitución Española (CE) y 18.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

- El art. 16.10.4 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), equivalente al actual 18.13.3 LIS.

- El artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003 (LGT) y el artículo 25 CE.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 19 de julio de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Jiménez Muñoz, en la citada representación, ha comparecido como recurrente el 27 de julio de 2023, y el Abogado del Estado, en la que le es propia, como recurrido, lo ha hecho el 2 de octubre de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de mayo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si, en el caso de que el inspector actuario 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 imponer la sanción derivada de la regularización en cuyo curso se manifestó ese criterio; o si, dadas las dudas o valoraciones del actuario, 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 actuario que no apreció indicios de infracción, impusiera sanción por los hechos que dieron lugar a regularización tributaria, le es exigible una motivación reforzada en el acuerdo sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado advertida por el actuario, explicando razonadamente por qué se considera erróneo el parecer del actuario 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 requiere de toda resolución sancionadora y no es necesario fundamentar el cambio de criterio de la administración [...]."

2. La procuradora Sra. Jiménez Muñoz, interpuso recurso de casación en escrito de 15 de julio de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] Pretende esta parte que la Sala a la que nos dirigimos case la sentencia objeto del presente recurso de casación, por infringir:

iv. Los artículos 153, 179 y 183 de la Ley General Tributaria.

v. El artículo 18 cuatro de la LIS.

vi. Todo ello, en relación con los artículos 9.3. 24 y 103.1 CE y los principios de buena administración, buena fe, principio "venire contra factum proprium (sic) non valet", la presunción de inocencia y respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes, a los que la AEAT debe ajustar su actuación en sus relaciones con los obligados tributarios.

Una vez casada la sentencia y resolviendo el debate en los términos suscitados (artículo 93.1 LJCA), anule también la resolución del TEAR de 26.11.2020, en las reclamaciones acumuladas nº NUM014, NUM015 y NUM016, y, de conformidad con el artículo 47.1.a) y e) de la Ley 39/2015 y en virtud de los artículos 70.2 y 71.1.a) LJCA , declare la nulidad de pleno Derecho de la liquidación tributaria NUM017) derivada del Acta nº A02- NUM003 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 2012 a 2014, y el acuerdo de imposición de sanción (clave de liquidación NUM018), con origen en la propuesta sancionadora nº NUM019. En su virtud, SUPlico A LA SALA que admita este escrito, tenga por interpuesto recurso de casación contra la resolución judicial indicada en el encabezamiento y dicte sentencia por la que, estimando el recurso y resolviendo el debate en el sentido apuntado en este escrito, case la sentencia impugnada y estime el recurso contencioso-administrativo 260/2021 seguido ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso -Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, anulando la resolución del TEAR de Madrid impugnada y declarando la nulidad de pleno Derecho de la liquidación tributaria NUM017 derivada del Acta nº A02- NUM003 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios de 2012 a 2014, y el acuerdo de imposición de sanción (clave de liquidación NUM018), con origen en la propuesta sancionadora nº NUM019 [...]."

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 26 de septiembre de 2024, en que manifiesta:

"[...] La pretensión de la recurrente debe ser desestimada por lo razonado en el apartado anterior.

En este sentido, a nuestro juicio, la respuesta que merece la cuestión de interés casacional objetivo es la siguiente:

Síguenos en...

"Lo que hace constar formal y explícitamente en el Acta de Inspección el Inspector actuario ex artículo 153.g) LGT sobre "indicios de la comisión de infracciones tributarias" no es "un consejo o dictamen jurídico", sino su "opinión", expresada en el seno del procedimiento de inspección y, además, sin desarrollo de una motivación que la justifique. Por tanto, dada la sustancial diversidad entre el procedimiento de inspección y el procedimiento sancionador, puede el Inspector competente en el procedimiento sancionador imponer la sanción derivada de la regularización en cuyo curso se manifestó esa opinión, ateniéndose a los principios que presiden el procedimiento sancionador y siguiendo el mismo por sus trámites legales.

Consecuencia necesaria de lo anterior es que cuando el Inspector coordinador, competente para la imposición de sanción en un procedimiento sancionador, en contra de la opinión emitida por el Inspector actuario en el Acta de Inspección con arreglo al artículo 153 g) LGT en el seno del procedimiento de inspección, impusiera sanción por los hechos que dieron lugar a regularización tributaria, le es exigible la motivación específica sobre la racionalidad de la interpretación como parte del juicio de culpabilidad con arreglo a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, pero sin serle exigible en el acuerdo sancionador una motivación reforzada sobre la anterior para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario puesto que el Inspector actuario no ha advertido en el Acta de Inspección que concurra la presunción de inocencia, sino única y exclusivamente que en su opinión no existen "indicios de la comisión de infracciones tributarias", opinión emitida en abstracto y sin ninguna valoración de los elementos objetivos -ni, menos, subjetivos- del tipo de la infracción tributaria".

Por lo expuesto, SUPLICA A LA SALA: Que tenga por formulada oposición al recurso de casación interpuesto de contrario y, en consecuencia, dicte sentencia por la que se desestime íntegramente dicho recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho [...]."

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 30 de septiembre de 2025, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si, en el caso de que el inspector actuario 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 imponer la sanción derivada de la regularización en cuyo curso se manifestó ese criterio; o si, dadas las dudas o valoraciones del actuario, podría apreciarse la existencia de una interpretación razonable de la norma como causa excluyente de la culpabilidad del obligado; se nos pide también precisar si, en todo caso, cuando el inspector coordinador, en contra de la opinión del actuario que no apreció indicios de infracción, impusiera sanción por los hechos que dieron lugar a regularización tributaria, le es exigible una motivación reforzada en el acuerdo sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado advertida por el actuario, explicando razonadamente por qué se considera erróneo el parecer del actuario 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 requiere de toda resolución sancionadora y no es necesario fundamentar el cambio de criterio de la Administración.

SEGUNDO.-Planteamiento de las cuestiones que suscita el recurso.

1.- El auto de admisión evidencia el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que presenta el recurso de casación, puesto que, aunque la cuestión jurídica relativa a la necesidad de concurrencia de culpabilidad probada, en algún grado, para poder sancionar y a la obligación de motivar este elemento esencial en el acuerdo sancionador ha sido tratada en multitud de sentencias de esta Sala Tercera -no solo las de esta Sección Segunda- es preciso completar esa doctrina sobre las causas de exclusión de la culpabilidad y la interpretación razonable de la norma, en relación con el problema aquí planteado sobre las consecuencias que comporta que el Inspector jefe contradiga el criterio del actuario que, aun considerando procedente la regularización, no aprecia indicios de infracción y así lo indica en el acta.

2.- A tal efecto, el art. 153 g) de la Ley General Tributaria -LGT- dispone:

"Artículo 153. Contenido de las actas.

Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:...

g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias".

Además, es preciso recordar lo dispuesto en el artículo 179 LGT, en el que se regula el (mal) llamado principio de responsabilidad, que dispone:

"[...] 1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: ...

Síguenos en...

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en **una interpretación razonable de la norma** cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados [...].

3.- Síntesis de los hechos reflejado en el auto de admisión.

En el acta extendida, el actuario consignó que:

"(e)n base a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, y en opinión del actuario abajo firmante **NO existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** [...]."

Sin embargo, la oficina técnica consideró que debía iniciarse el procedimiento sancionador para comprobar si concurrían los elementos necesarios para la imposición de sanciones; así, se modificó la propuesta del acuerdo de liquidación contenida en el acta. Asimismo, se aprobó una rectificación de la propuesta referida al IVA, periodos 2012 a 2014, en la que se incluyó la apreciación de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

En particular, el acuerdo de liquidación (pág. 36/60) indicó:

"Si bien en el acta el actuario consignó **"En base a los hechos y circunstancias de cuyo reflejo queda constancia en el expediente, y en opinión del actuario abajo firmante NO existen indicios de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria", esta Oficina Técnica considera que debe iniciarse el correspondiente procedimiento sancionador a los efectos de comprobar si concurren los elementos necesarios para la imposición de infracciones tributarias**".

Luego, el acuerdo de inicio de expediente sancionador manifestó:

"Se ha realizado una modificación en el acuerdo de liquidación de la propuesta del Acta A02, vinculada a esta sanción, respecto a calificación de los indicios de comisión de infracción tributaria tipificada, **considerando que debe iniciarse el correspondiente procedimiento sancionador al concurrir elementos e indicios de la comisión de infracción tributaria tipificada en el art 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**, en el acta A02, vinculada a esta sanción".

Finalmente, en respuesta a la alegación de la recurrente sobre la manifestación expresa del actuario de ausencia de indicios de comisión de infracción, el acuerdo de imposición de sanción concluyó que:

"El procedimiento sancionador es un **procedimiento distinto y separado** del procedimiento inspector con sus propias formalidades y tramitación independiente. La mención en el acta **no determinan** su existencia ni el sentido de la resolución del mismo".

La entidad Promociones Yenice, S.L., interpuso recurso frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid -TEAR-, de 26 de noviembre de 2020, que desestimó las reclamaciones formuladas contra las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2012 a 2014, y contra los acuerdos de imposición de sanción derivados de tales obligaciones incumplidas.

La sentencia de 1 de junio de 2023, de la Sección 5ª de la Sala de la jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimó el recurso nº 260/2021, cuyos principales pasajes se reflejan literalmente:

A).- Fundamento insuficiente y erróneo del Acuerdo de Liquidación (FJ 5º):

"**La liquidación provisional** practicada por la Inspección se encuentra debidamente motivada a los efectos de los artículos 102 y 103.2 de la Ley 58/2003 sin causar indefensión a la parte actora, puesto que permite conocer los hechos y las razones jurídicas de la regularización practicada en relación a la existencia de la operación vinculada y su valoración a precio de mercado entre independientes y lo demuestra la propia recurrente en sus alegaciones. En cuanto al error en la profesión de uno de los administradores de Hacienda Balmoral SA es una simple confusión en el nombre pues no era Jesús María sino Víctor el que era abogado de Gómez Acebo y Pombo Abogados SLP y en cuanto a sus consecuencias la Inspección ya hizo constar que el contrato de gestión jurídica inmobiliaria fue suscrito entre este mismo despacho y Promociones Yenice sin solución de continuidad con el contrato anterior suscrito con Hacienda Balmoral y Centauro Viviendas, SAU. La falta de aportación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y el alta en el IAE no tiene transcendencia para la regularización practicada y por tanto resulta indiferente".

B).- Incorrecta calificación de los servicios de Hacienda Balmoral, SA e incorrecta aplicación del método del precio libre comparable (FJ 7º):

"Pues bien lo que hay que comprobar para saber si la actuación inspectora es correcta no son los servicios contratados sino los servicios realmente llevados cabo por ambas entidades de tal suerte que si son idénticos la Inspección tendría razón en considerar la existencia de la operación vinculada y sería correcta la valoración a precio de mercado entre independientes efectuada teniendo en cuenta que no hay vinculación alguna entre Promociones Yenice y Gómez Acebo y Pombo Abogados SLP. Aun siendo cierto que el contrato de 12/12/2007 suscrito con Hacienda Balmoral tenía por objeto la gestión inmobiliaria integral y se extendía además del asesoramiento jurídico a gestiones urbanísticas y técnicas, contables y de administración no se ha aportado por la parte actora prueba alguna de la prestación de servicios urbanísticos tales como proyectos de compensación reparcelación viabilidad urbanística edificabilidad parcelación estudios de detalle o convenios urbanísticos y tampoco de cash Flow seguimiento bancario

gestión contable y otros que excedan o sean distintos del ámbito de la gestión jurídica inmobiliaria integral. **Las facturas emitidas por Hacienda Balmoral a su participada tampoco reflejan servicios distintos de los jurídicos por lo que hay que confirmar la interpretación que hace la Inspección en el sentido de que se produjo una operación vinculada no valorada a precio de mercado entre independientes** que hubo que regularizar para determinar el mismo y fue correcta la valoración tomando como comprobante interno los honorarios percibidos por servicios equiparables en el seguimiento de los procedimientos administrativos y judiciales sobre la expropiación y cobro de justiprecio de los activos inmobiliarios de la titularidad recurrente".

C). - Improcedencia de la sanción por falta de motivación y por haber puesto el obligado tributario la diligencia necesaria, amparándose en una interpretación razonable de la norma, cuando el actuario señaló expresamente que no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias (FJ 8º):

*"...los extensos acuerdos anteriores ponen de manifiesto que **la Inspección ha motivado debidamente la culpabilidad del infractor**, estableciendo el nexo o vinculación que existe entre la conducta calificada, cuando menos, de negligente y la regularización practicada, individualizando y concretando dicha conducta, ya que la mercantil se dedujo gastos por provisiones, sobre existencias, por liberalidades y otros sobrevalorados por no ajustarse al valor de mercado que no eran fiscalmente deducibles y omitió parte de los ingresos procedentes de expropiaciones forzosas. Y no puede apreciarse que el contribuyente pusiera la diligencia exigible en sus autoliquidaciones por encontrarse su conducta amparada por una interpretación razonable de la norma como causa de exoneración de la responsabilidad del artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, pues el artículo 14 del TRLIS excluye la deducibilidad de los gastos correctamente rechazados por la Inspección, la omisión de ingresos determinantes del hecho imponible no es correcta y no admite otra interpretación y la diferencia de valoración de los servicios jurídicos no estaba justificada y debió aplicar el valor que se correspondía al de mercado entre independientes como obliga la norma y si el actuario no había apreciado indicios de infracción tributaria su opinión no era vinculante para el Inspector Coordinador que fue quien dictó los acuerdos sancionadores".*

TERCERO.-Argumentación de la recurrente, Promociones Yenice, S.L.

En lo que se refiere a la primera de las cuestiones exteriorizadas en el auto de admisión, la valoración del actuario que se ha pronunciado (ex art. 153.g) LGT) sobre la ausencia de indicios de infracción tributaria, conlleva, en su opinión, que debería apreciarse, por acreditada, la existencia de una interpretación razonable de la norma como causa excluyente de la culpabilidad (art. 179.2.d) LGT).

Aunque esa indicación del acta no es vinculante, constituye un elemento determinante para excluir la culpabilidad, por lo que solo quedaría enervada, excepcionalmente, si se acreditase: que 1) es fruto de un vicio en la formación de la voluntad del actuario; o 2) incurre en error manifiesto y patente, como ocurriría si se acreditase que partió de hechos acreditados luego como inexistentes.

A juicio de la recurrente, la sentencia impugnada ha infringido los artículos 153, 183 y el artículo 179.2 d) de la LGT, con vulneración del principio de presunción de inocencia establecido en el artículo 25 de la CE, *"pues no cabe el reproche sancionador por el mero comportamiento objetivo, sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio"*, y contradice la jurisprudencia del Tribunal Supremo, STS 23 de mayo de 2023 (rec. n.º 5250/2021), así como de las SSTS de 6.6.2008, rec. 146/2004; 16.10.2009, rec. 10222/2003; 10.12.2012, rec. 4320/2011; 16.7.2015, rec. 650/2014; y 22.12.2016, rec. 348/2016), que exige la motivación específica sobre la razonabilidad de la interpretación de la norma tributaria que realiza el expedientado como parte integrante del juicio de culpabilidad, cuando se valora si concurre la causa de exclusión de responsabilidad del art. 179.2.d) LGT.

En lo que atañe a la segunda pregunta formulada en el auto de admisión, se refiere ésta al caso de si, cuando el inspector coordinador, en contra de la opinión del actuario que no apreció indicios de infracción, impusiera sanción por los hechos determinantes de la regularización tributaria, le es exigible una motivación reforzada en el acuerdo sancionador para enervar la presunción de inocencia del obligado advertida por el actuario, explicando razonadamente por qué se considera erróneo el parecer de éste; o si, por el contrario, las exigencias de motivación de la culpabilidad son las mismas que la doctrina constitucional y la jurisprudencia requiere de toda resolución sancionadora y no es necesario fundamentar el cambio de criterio de la Administración en ese punto.

Una interpretación concordada de los artículos 150, 183 y 179.2 d) LGT sobre el derecho a la defensa, los principios de presunción de inocencia y de buena administración, debe implicar, a su juicio, que, cuando el inspector coordinador, en contra de la opinión del actuario, impusiera sanción por los hechos que dieron lugar a regularización, le es exigible una explicación de por qué la valoración de aquél no fue correcta, una explicación razonada de por qué se aparta de su criterio.

Imputa el recurso, además, una actuación contraria a sus propios actos por la Agencia Tributaria, con vulneración del principio general acuñado en el aforismo *"venire contra factum proprium non valet"*, que le prohíbe, una vez adoptada la decisión de no sancionar, proceder en contra de sus propias decisiones a sancionar, sin sujetarse a la irrevocabilidad de los propios actos declarativos de derechos, con ausencia de culpabilidad de la recurrente.

Sostiene la recurrente que sigue desconociendo los motivos que fundaron la imposición de la sanción frente al criterio y valoración del propio actuario, pues no se ha realizado una mínima justificación de por qué sus conclusiones no eran acertadas. Entiende al respecto que dicha actitud supone *"un radical desprecio a los principios de buena administración y buena fe que deben presidir las relaciones con los ciudadanos"*(vid. artículo 103.1 CE), como lo es la AEAT.

Llegados a este punto, reclama la recurrente la invalidez del acuerdo sancionador, con nulidad de pleno derecho, por las siguientes razones:

- Se vulnera el artículo 153 LGT, pues la imposición de sanciones sin tener en cuenta ni dar respuesta a la valoración contraria a sancionar del actuario, vacía dicho artículo, haciéndolo inservible o innecesario, lo que lógicamente no concuerda con su actual vigencia. Se vulneran -dice- los artículos 179 y 183 LGT, mediante la imposición de sanciones, por no aplicación de la causa eximente de interpretación razonable de la norma, que se acredita con una prueba o evidencia de elevadísimo valor, en su opinión: la valoración del propio inspector actuario.
 - Contradice la jurisprudencia establecida por este Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 23 de mayo de 2023 (rec. n.º 5250/2021).
 - La indefensión padecida por la recurrente no es consecuencia de una simple tara formal, sino de un generalizado incumplimiento por la autoridad sancionadora de las garantías procedimentales.
- Además, suscita en el escrito de preparación del recurso de casación el error patente en la valoración de la prueba, con infracción del derecho de tutela judicial efectiva, alegato cuyo comentario vamos a omitir, al suponer una controversia sobre la valoración de la prueba determinada en la sentencia *a quo*.

CUARTO.-Argumentación ofrecida por la Administración recurrida.

El Abogado del Estado minimiza, hasta ridiculizarla casi, la indicación del artículo 153 g) LGT, que habla de "*opinión del actuario*" sobre que no hay indicios de comisión de infracciones tributarias; éste -y no otro, dice- es el mandato normativo. Por ello, el Inspector expresó su "*opinión*" (de que) *no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias*". Nada más. Por tanto, cabe decir: 1.- Se trata de la expresión de un criterio, no de una valoración o calificación y, mucho menos, de un "*dictamen jurídico*"; 2.- Dicha "*opinión*" es una mera afirmación, completamente carente de cualquier desarrollo de la motivación por la que llega a dicha conclusión; 3.- Asimismo, es de carácter genérico y abstracto, sin referencia concreta ni a determinadas infracciones tributarias, ni al régimen sancionador. No existe valoración ni de la tipificación de infracciones (tipo objetivo), ni de la concurrencia de culpabilidad (tipo subjetivo). 4.- Finalmente, se expresa solo en el procedimiento de inspección.

Pondera el Abogado del Estado, al respecto, que la valoración que ordena el art. 153.g) LGT se expresa en el acta de inspección, por lo que ha de tenerse en cuenta el contexto normativo de la dualidad de procedimientos, no sólo formalmente y con objetos distintos, sino con finalidad radicalmente diversa. Ambos procedimientos administrativos -inspección y sancionador tributarios- se tramitarán de forma separada (como en el caso) salvo renuncia del expedientado, con arreglo al artículo 208.1 LGT.

La recurrente confunde, según argumenta, los dos procedimientos de inspección y sancionador y otorga en el sancionador un valor cuasi vinculante a la opinión del actuario expresada en el seno del procedimiento de inspección. De lo que se deriva, a su juicio, una doble consecuencia: la primera, que la opinión del actuario ex artículo 153. g) LGT solo podrá influir en la liquidación con que termina el procedimiento de inspección; y la segunda, íntimamente conectada con la anterior que, como el acta es ajena al procedimiento sancionador, no podrá tener incidencia en éste, regido por sus propios principios, singularmente con las garantías de los derechos de los afectados que se plasman en el apartado 3 del artículo 208 LGT.

Corolario de sus afirmaciones es la irrelevancia de no seguir la opinión expresada conforme al artículo 153 g) LGT. Así, cuando en el acta se afirma que "*no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias*", no se expresa motivación ni razón alguna, por la que el actuario formula dicha opinión, ni, en concreto, se alude a "*la existencia de una interpretación razonable de la norma*".

La liquidación, en cualquier caso, cumple todos los requisitos de motivación, y no sostiene que se haya cometido infracción, solo se limita a indicar que debe comprobarse si ha existido o no, para lo que se remite al procedimiento idóneo.

Por lo demás, no se exige en el procedimiento sancionador, tampoco, una motivación del apartamiento. Una vez iniciado este, la opinión del Inspector actuario con arreglo al artículo 153 g) LGT es, por completo, ajena al expediente.

Niega, por su parte, la existencia de acto previo. No hay apartamiento de ese acto cuando es de trámite y el único acto definitivo (determinante de la aplicabilidad, en su caso, de la doctrina de los actos propios) es la liquidación definitiva.

La opinión expresada según el art. 153 g) LGT se limita al procedimiento de inspección, sin determinar el sentido del procedimiento sancionador. *Sensu contrario*, la tesis del recurrente haría prevalecer el artículo 153.g) LGT no sólo sobre la liquidación, sino sobre el procedimiento sancionador. De ello deriva que no es exigible en este una motivación específica del pretendido error de opinión del Inspector actuario en el acta de inspección levantada en un procedimiento distinto.

QUINTO.-El criterio de la Sala. Consideraciones jurídicas que expresa este Tribunal Supremo sobre las cuestiones planteadas.

Para una mejor resolución de la tesis sustentada en el recurso de casación, es preciso tomar en consideración, como elemento esencial de nuestro juicio, la separación procedimental, que constituyó una de las principales novedades de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, que en su artículo 34 establecía que la imposición de sanciones debía realizarse en un expediente distinto e independiente del de comprobación e investigación de la situación del contribuyente.

En los dos procedimientos, no cabe dudarlo, se actúan principios jurídicos distintos, puesto que en el sancionador operan, en los sustancial, los principios constitucionales de orden penal, principios que cabe netamente diferenciar, y que incluso se contraponen a menudo, en el procedimiento inspector. Actualmente, esta separación se encuentra en la Ley General Tributaria de 2003, vigente, de manera que el procedimiento de inspección se regula en sus artículos 145 a 159 LGT, el cual obedece a la finalidad de comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, con miras a la posible regularización de la situación del contribuyente, mediante la práctica, en su caso, de una o varias liquidaciones.

A diferencia de él, el procedimiento sancionador se regula en los artículos 207 a 211 de la LGT y su objeto versa sobre la verificación de los hechos relevantes y, en su caso, imposición de sanciones administrativas en materia tributaria.

En virtud de lo anterior, ambos procedimientos (de inspección y sancionador en materia tributaria) se tramitarán de forma separada (como ha acontecido en el caso de autos) salvo renuncia del obligado tributario, con arreglo al artículo 208.1 LGT.

A lo anterior, debe añadirse que el trámite estatuido en el artículo 153. g) LGT se refiere a las actas, en que se documenta el resultado de las actuaciones inspectoras, en la que se debe contener la mención a: *"la existencia o inexistencia, en opinión del actuuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias"*.

Podemos despejar en primer lugar la incógnita, al menos aparente, que suscita la denuncia de quebranto de la doctrina de los actos propios, siquiera sea porque la indicación, opinión o criterio que se contiene en el acta no expresa un acto de voluntad definitivo de la Administración, dirigido necesariamente a la adopción de una única posible decisión, sino que es un acto de propuesta que puede ser aceptada o no por el superior jerárquico, conforme a su propio régimen jurídico. Desde luego, es claro que la ley no atribuye efecto concluyente, menos aún vinculante, a la opinión del actuuario, lo que excluye de plano la vulneración de la doctrina de los actos propios.

1) Esta Sala ya adelanta que el recurso debe ser desestimado, a cuyo fin vamos a explicar las razones en que se sustenta nuestra decisión.

2) Obviamente, pese a los términos del auto de admisión, que podrían en un principio llamar a cierta confusión, debemos partir del hecho innegable de que existe al menos formalmente, la separación de dos procedimientos, el de comprobación y el sancionador. Ello no impide que la ley articule interacciones o entrecruzamientos entre uno y otro, por demás evidentes. Así, la renuncia al procedimiento sancionador separado; o el hecho de que la sanción, a menudo, deriva inescindiblemente de los hechos comprobados en el procedimiento de inspección, sin más adición.

3) Por una parte, no es aceptable la tesis, copiosamente reiterada -acuerdo de liquidación; apertura del procedimiento sancionador; acuerdo sancionador; sentencia; escrito de oposición-, conforme a la cual se minimiza todo relieve o valor a la indicación del actuuario que ordena, no de forma potestativa, el art. 153.g) LGT, de que no se aprecian razones para abrir el procedimiento sancionador, suponiendo que constituye un acto que, por no ser vinculante, es poco menos que inútil, irrelevante o anodino.

A tal respecto, una cosa es que ese informe u opinión no sea vinculante -lo que se acepta como punto de partida- y otra bien distinta es que sea un trámite prescindible o inocuo, pese a preverlo la ley de forma taxativa. No cabe olvidar que esa mención procede, no de alguien ajeno a los hechos o al impulso del procedimiento, sino de quien más intensamente ha estado en contacto con ellos, en su comprobación.

4) De ahí deriva que las dos preguntas del auto de admisión no anticipan ni presuponen que ese dictamen o apreciación del actuuario ex art. 153 g) LGT excluya por completo el inicio del procedimiento sancionador, sino que se sitúan en otro punto, entendemos que más razonable y, desde luego, no desdeñable:

a) En primer lugar, como indicio serio, aun cuando lo fuera *prima facie*, de que no se vislumbra culpabilidad, pues un funcionario público, ante los hechos comprobados, no aprecia razones para el reproche punitivo. Esto es, como indicio de que el contribuyente operó acogándose a una interpretación razonable de la norma.

b) En segundo lugar, conforme al auto de admisión, como expresión de un criterio que debería provocar, en el órgano de liquidación, a la vista de tal mención -al menos, démosle el mismo valor jurídico que al resto de indicaciones del acta que contiene la propuesta- razone por qué se aparta de la propuesta del actuuario.

5) Este es, desde luego, el debate que se plantea y cuyas dudas hemos de resolver. Dicho lo cual, no hay en el acuerdo de liquidación -que se aparta del acta-; o en el de inicio del procedimiento sancionador; o en el acuerdo sancionador mismo, un razonamiento propio y separado de por qué, habiendo una indicación jurídica que promueve la ausencia de responsabilidad, aun así, se mantiene el curso del procedimiento sancionador, que finalmente culmina en la imposición de sanción.

6) Sin embargo, se echa en falta, en el escrito de interposición, que se hubiera razonado, específicamente, sobre esa ausencia de culpabilidad, pero no focalizando la atención solo en el art. 153.g) LGT, en la fase en que se realiza, sino examinada la cuestión desde la óptica final del acuerdo sancionador, el que fue objeto del recurso.

Es decir, los términos estrictos del auto de admisión no acotaban el posible enfoque del recurrente, que no estaba privado de aducir, frente a la sanción, que no estaba justificada en él la culpabilidad, al margen de todo lo sucedido antes.

No es secundario, para alcanzar tal conclusión, que la sanción se impusiera por infracción del art. 191 LGT, pero en relación con el indebido ajuste por operaciones vinculadas que, normalmente, los Tribunales han considerado una cuestión lo bastante abierta y compleja como para sancionar, advirtiendo, además, que en este caso, la sanción no se impuso por incumplimiento del art. 16.10.4 TRLIS -obligaciones de

documentación- sino por dejar de ingresar la deuda; por lo cual, la sanción tomaría como base de cálculo una cantidad establecida *a posteriori* por la Administración, lo que resultaría difícilmente compatible con la aparición de la culpabilidad. Sucede, sin embargo, que sobre nada de esto discurre el recurso de casación. 7) Por otra parte, no es atendible la afirmación -o más bien, su relevancia- de que el informe que contiene el acta conforme al art. 153.g) LGT no está motivado, está carente de la expresión de sus razones determinantes. Y no lo es, en primer término, porque el precepto no lo exige; en segundo lugar, porque se trata de un acto, bien que de trámite, favorable, no requerido por ende de motivación; en tercer lugar, porque el acuerdo de liquidación, que es acto de gravamen, adolece también de una total y absoluta falta de motivación al respecto, en este caso en perjuicio del expedientado.

8) Ahora bien, esto no significa que la falta de concreción, en este particular asunto, de un mínimo sustento argumental de por qué el actuario consideraba impertinente o inoportuno asignarle trascendencia tributaria a la conducta de Promociones Yanice, como entidad comprobada, carezca de importancia. Es posible establecer, como idea sustentadora en la interpretación del art. 153.g) LGT y de su debatida fuerza indiciaria o presuntiva, que la motivación, aun sucinta, reforzaría indudablemente ese valor y facilitaría la comprensión del sentido de esa mención, no solo para el sujeto al procedimiento de comprobación, sino para conocimiento y debida reacción, en un sentido u otro, por parte del órgano de resolución. De no hacerse así, es cierto que queda en cierto sentido en el aire el sustento de la impresión que el actuario pudo percibir sobre esa ausencia de indicios para sancionar.

Dicho todo lo anterior, no es posible, atendidos los hechos y la argumentación del recurso de casación, que podamos declarar que ha lugar al recurso, pues tal conclusión equivaldría a otorgar, de un modo indebido, un valor vinculante al informe o mención del art. 153.g) LGT, máxime cuando el recurrente no ha realizado el esfuerzo dialéctico suficiente como para demostrar que, a la postre, el acuerdo de imposición de sanción -que es el recurrido- se proyecta sobre una conducta no culpable o, en general, es ilícito porque se ha sancionado sin motivos para ello.

9) En tal sentido, el recurrente no ha dirigido su argumentación sobre el resultado final del proceso jurídico, plasmado en el acuerdo de sanción, ni proyecta un reproche sobre ésta, como expresión del *ius puniendi*, como podría haberlo hecho. Así, se vería favorecido para ello por la aplicación de la conocida como doctrina *Saqueti*, que ni siquiera es invocada, en tanto otorga al sancionado la posibilidad de una segunda revisión judicial de la sanción -factible en casación-, en caso de que esta fuera grave y, por ende, equiparable a la pena, sobre lo que nada se comenta.

Afirmado por esta Sala todo lo anterior, ni el ámbito objetivo acotado por el auto de admisión, ni la índole de los fundamentos jurídicos expresados en el escrito de interposición, permitirían estimar el recurso de casación con el solo y único fundamento de que la sanción incurre en infracción del principio de culpabilidad, pues:

- El art. 153.g) LGT, aunque obligaría a una fundamentación reforzada de que no hay razones para abrir el (ulterior) procedimiento sancionador -en tanto parece propugnar una interpretación razonable de la norma-, no puede ser un valladar obstativo al ejercicio de la potestad sancionadora y, luego, de la sanción impuesta.

- Aunque esa indicación del art. 153.g) LGT entendemos que obligaría a una motivación reforzada del órgano de resolución que el auto de admisión sitúa, acaso con exceso, en el acuerdo sancionador; y esa motivación, aquí, brilla por su ausencia, no cabe inferir de esa situación, en sí misma, un efecto anulatorio al acto final.

Por tanto, deducir de las incidencias creadas a partir de la obligada mención del art. 153.g) LGT y de la falta, aquí completa- de reacción en contra, en sede inspectora y sancionadora, que todo lo actuado en el ejercicio de una potestad sancionadora que, en rigor, no ha sido puesta en tela de juicio, esto es, al margen del examen sobre la concurrencia y motivación de la culpabilidad en la imposición de la sanción, parece una consecuencia anulatoria excesiva y desproporcionada, no propiciada por un mínimo desarrollo argumental al respecto por la recurrente.

SEXTO.-Razones por las que no es procedente, en este recurso, la fijación de doctrina de interés casacional.

Los razonamientos precedentes, aunque tratan de establecer una interpretación uniforme del art. 153.g) LGT, no pueden conducir, rectamente, a la formación de doctrina en este recurso de casación. A tal efecto, basta con señalar, de acuerdo con reiterada jurisprudencia de esta Sala Tercera, en exégesis del art. 93.1 LJCA, que la doctrina con que la sentencia ha de esclarecer, fijándola, la interpretación de aquellas normas estatales o la que tenga por establecida o clara de las de la Unión Europea sobre las que, en el auto de admisión a trámite, se consideró necesario el pronunciamiento del Tribunal Supremo, tal doctrina, decimos, ha de conducir al fallo de un modo directo y causalmente eficiente, de suerte que cuanto se declare al efecto debe determinarlo, circunstancia que aquí no es posible, dada la naturaleza de los razonamientos que han sido expresados al respecto.

SÉPTIMO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

Síguenos en...



Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º)No ha lugar al recurso de casación deducido por la sociedad mercantil **PROMOCIONES YENICE, S.L.** contra la sentencia nº 525/2023, de 1 de junio, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 260/2021.

2º)No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

