

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 8 de octubre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 6002/2024

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculpatorias. Interpretación razonable de la norma. La cuestión jurídica consiste en discernir qué consecuencias tiene a efectos de establecimiento de la culpabilidad el hecho de que los órganos económico administrativos revisores hayan tenido criterios divergentes sobre la regularización efectuada a la recurrente en el acuerdo de liquidación, de modo que, mientras el TEAR entendió que la regularización practicada se habría basado en una afirmación de la Inspección carente de la base probatoria suficiente y anula la liquidación y la sanción, el TEAC -estimando el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento-, llegó a la conclusión presuntiva de haberse producido la condonación de la deuda en base a los hechos acreditados por la Inspección. En particular, si es relevante tal discrepancia para apreciar la posible exclusión de la culpabilidad al amparo del art. 179.2 d) LGT, por entender que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. La cuestión jurídica relativa a la necesidad de concurrencia de culpabilidad, en algún grado, en la conducta del infractor, para poder sancionar y la apreciación de la causa de exclusión de la responsabilidad en base a una interpretación razonable de la norma, ha sido tratada en multitud de sentencias de esta Sala, entre las últimas, las SSTs de 18 de marzo, de 29 de octubre y de 19 de diciembre de 2024 recursos n.º 5543/2022, 1838/2023 y 2248/2023 y de 7 de mayo de 2025 recurso n.º 4363/2023, que abordan la cuestión sobre la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad y su posible exención al amparo del art. 179. 2 d) LGT cuando la liquidación se sustenta en la falta de acreditación de un gasto deducible. Esta Sección considera necesario un pronunciamiento que complete la doctrina formada sobre las causas de exclusión de la culpabilidad y sobre el alcance de la interpretación razonable de la norma, así como sobre las consecuencias que comporta que el TEAR y el TEAC hayan tenido criterios diferentes en cuanto a la existencia de base probatoria suficiente en las actuaciones inspectoras para llegar a la conclusión de que se había producido una condonación del préstamo recibido determinante de la regularización. Por ello, se hace conveniente un examen del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión, completando si es necesario la doctrina sentada por esta Sala y aclarando, en interpretación de lo dispuesto en el art. 179. 1 y 2.d) LGT en relación con el art. 183.1 LGT, que incorporan el principio de culpabilidad en el ámbito de las infracciones tributarias, si puede considerarse que la existencia de pronunciamientos contrarios por parte del TEAR y del TEAC en relación con la valoración de unos mismos hechos comporta la existencia de una duda razonable que tiene cabida en los motivos de exclusión de responsabilidad sancionadora y, por tanto, es motivo suficiente para anular unas sanciones impuestas. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar en interpretación de lo dispuesto en el art. 179. 1 y 2.d) LGT en relación con el art. 183.1 LGT, que incorporan el principio de culpabilidad en el ámbito de las infracciones tributarias, si puede considerarse que la existencia de pronunciamientos divergentes por parte del TEAR y del TEAC en relación la existencia de base probatoria suficiente en las actuaciones inspectoras para llegar a la conclusión determinante de la regularización, comporta la existencia de una duda razonable que tiene cabida en los motivos de exclusión de responsabilidad sancionadora y, por tanto, es motivo suficiente para anular unas sanciones impuestas.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ANGELES HUET DE SANDE

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 08/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Síguenos en...



Número del procedimiento: 6002/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6002/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Diego Córdoba Castroverde

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Rafael Toledano Cantero

D.ª Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 8 de octubre de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la entidad Primerhac, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 5 de abril de 2018, que estimó el recurso de alzada deducido por la Administración Tributaria (Dirección del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria-AEAT) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 21 de diciembre de 2015, que, a su vez, había estimado las reclamaciones económico-administrativas acumuladas con números 10097/2012 y 13299/2012, instadas por la entidad recurrente (su antecesora Gavieta, S.A.) respectivamente contra los acuerdos dictados por el Inspector Regional de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, de fecha 12 de julio de 2012, por los que se practicó liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los períodos 2007 y 2008 y se impuso sanción por infracción tributaria derivada de la misma.

La sentencia de 13 de mayo de 2024, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, desestimó el referido recurso n.º 639/2018

Contra la anterior sentencia, la entidad Primerhac, S.A. preparó el actual recurso de casación.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.La recurrente, tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada, identifica como infringidos los artículos 24.2 y 25 de la Constitución española (CE) y la doctrina constitucional que los interpreta en relación con los artículos 178, 179.1 y 183 de la LGT.

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

3.Subraya que la normativa que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

4.Considera que debe apreciarse interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren las circunstancias contempladas en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), así como la presunción contenida en el artículo 88.3 letra a), de la LJCA.

TERCERO. - Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de julio de 2024, habiendo comparecido el procurador D. Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, el abogado del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

En primer lugar, el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra sentencia susceptible de casación (artículo 86, 1 y 2 LJCA) y por quien está legitimado, al haber sido parte

Síguenos en...



en el proceso de instancia (artículo 89.1), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 de la ley procesal.

Además, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- Cuestión litigiosa y marco jurídico.

1.Los hechos que dieron lugar a los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción impugnados en la instancia, son, en síntesis, los siguientes:

- En el año 2000, PRIMERHAC, S.A. en aquel entonces denominada GAVIETA, S.A. recibió un préstamo o depósito a largo plazo de la sociedad EMESA S.L por importe de 2.103.542,37 euros que se contabilizó en la cuenta 4100-Acreedores.

- EMESA registró el préstamo en su contabilidad como un derecho de crédito a largo. Realizadas actuaciones inspectoras respecto de esta sociedad, se comprobó que en el año 2007 lo había provisionado por considerarlo incobrable, sin considerarlo deducible en su Impuesto sobre Sociedades.

- A raíz de ello se iniciaron actuaciones inspectoras frente a GAVIETA y la Inspección regulariza su declaración por Impuesto sobre Sociedades al entender que, a consecuencia de la provisión contable dotada por EMESA, GAVIETA debía de haber declarado un ingreso fiscal en el ejercicio 2007 por el importe total del préstamo, al entender que la provisión contable de EMESA equivalía a una condonación del préstamo concedido años atrás.

Como resultado, dicta un acuerdo de liquidación por importe de 828.478,74 euros y un acuerdo sancionador fundamentado en la infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT) en importe de 341.825,64 euros.

- El TEAR de Cataluña anuló el acuerdo de liquidación y sancionador al entender que la recalificación efectuada por la Agencia Tributaria de considerar que EMESA había condonado el crédito a GAVIETA «se habría basado en una afirmación de la Inspección carente de base probatoria suficiente. [...] "En definitiva, la Inspección pretende atribuir al obligado tributario en el ejercicio 2007 una renta como consecuencia de la condonación de una deuda sin haber probado, como le corresponde ante la negativa de Gavieta, la existencia de tal condonación».

El TEAC, estimando el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento, revoca la resolución del TEAR, llegando a la conclusión presuntiva de haberse producido la condonación de la deuda al entender que de los hechos acreditados por la Inspección cabe deducir que se produjo una condonación de la deuda en 2007 por parte de Emesa, lo que traduce (como la Inspección) en la existencia de un ingreso fiscal para Gavieta, que al integrar el resultado contable, según las normas del PGC, debió suponer un aumento de la base imponible del IS del ejercicio 2007.

- La sentencia de instancia confirma la resolución del TEAC.

La parte recurrente constriñe el recurso de casación en cuestionar el criterio de la Audiencia Nacional a la hora de confirmar el acuerdo sancionador afirmando que, por una cuestión de técnica casacional, le está vedado poder discutir en casación los indicios de prueba que han llevado a la Sala de instancia a confirmar la liquidación del IS del ejercicio 2007.

2.La cuestión jurídica que suscita el presente recurso consiste, por tanto, a discernir qué consecuencias tiene a efectos de establecimiento de la culpabilidad el hecho de que los órganos económico administrativos revisores hayan tenido criterios divergentes sobre la regularización efectuada a la recurrente en el acuerdo de liquidación, de modo que, mientras el TEAR entendió que la regularización practicada se habría basado en una afirmación de la Inspección carente de la base probatoria suficiente y anula la liquidación y la sanción, el TEAC -estimando el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento-, llegó a la conclusión presuntiva de haberse producido la condonación de la deuda en base a los hechos acreditados por la Inspección. En particular, si es relevante tal discrepancia para apreciar la posible exclusión de la culpabilidad al amparo del artículo 179.2 d) LGT, por entender que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.

3.A los efectos que interesan a este recurso será necesario tener presente lo dispuesto en el artículo 179 LGT, en el que se regula el principio de responsabilidad, que dispone cuanto sigue:

«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:

a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

b) Cuando concurra fuerza mayor.

c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

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 o 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 (...).

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

El recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia puesto que, si bien la cuestión jurídica relativa a la necesidad de concurrencia de culpabilidad, en algún grado, en la conducta del infractor, para poder sancionar y la apreciación de la causa de exclusión de la responsabilidad en base a una interpretación razonable de la norma, ha sido tratada en multitud de sentencias de esta Sala, entre las últimas, las de 18 de marzo, de 29 de octubre y de 19 de diciembre de 2024 (recs. 5543/2022, 1838/2023 y 2248/2023) y de 7 de mayo de 2025 (rec. 4363/2023) que abordan la cuestión sobre la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad y su posible exención al amparo del artículo 179.2.d) LGT cuando la liquidación se sustenta en la falta de acreditación de un gasto deducible y, en consecuencia, el debate se circunscribe a una cuestión probatoria, fijando como doctrina que:

«[...] cuando el problema se suscita en el terreno de la prueba de un hecho, de sus circunstancias, o de subsunción de ese hecho en una norma jurídica, será necesario que la Administración acredite, en cada caso, la presencia del elemento culpable en la conducta del obligado tributario -para enervar la presunción constitucional de inocencia del art. 24.2 CE- y, además, la motive, en los términos derivados de nuestra abundante doctrina al respecto.

2. Al margen de esa exigencia de prueba de la culpabilidad y de su adecuada motivación -que en este caso es preciso dar por satisfecha- no es factible invocar la causa de exención de responsabilidad sancionadora del artículo 179.2.d) de la LGT en aquellos casos, como el presente, en que la razón determinante del ejercicio de la potestad sancionadora no se funda en la aplicación de una norma jurídica que se deba interpretar en cuanto a su sentido, finalidad, vigencia o aplicabilidad, sino en la falta de prueba de un hecho necesario para la deducibilidad del gasto correspondiente».

No obstante, esta Sección considera necesario un pronunciamiento que complete la doctrina formada sobre las causas de exclusión de la culpabilidad y sobre el alcance de la interpretación razonable de la norma, así como sobre las consecuencias que comporta que el TEAR y el TEAC hayan tenido criterios diferentes en cuanto a la existencia de base probatoria suficiente en las actuaciones inspectoras para llegar a la conclusión de que se había producido una condonación del préstamo recibido de EMESA determinante de la regularización

Por ello, se hace conveniente un examen del Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión que el recurso suscita, completando si es necesario la doctrina sentada por esta Sala y aclarando, en interpretación de lo dispuesto en el art. 179 apartados 1 y 2.d) LGT en relación con el art. 183.1 LGT, que incorporan el principio de culpabilidad en el ámbito de las infracciones tributarias, si puede considerarse que la existencia de pronunciamientos contrarios por parte del TEAR y del TEAC en relación con la valoración de unos mismos hechos comporta la existencia de una duda razonable que tiene cabida en los motivos de exclusión de responsabilidad sancionadora y, por tanto, es motivo suficiente para anular unas sanciones impuestas.

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1.Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

Determinar, en interpretación de lo dispuesto en el art. 179 apartados 1 y 2.d) LGT en relación con el art. 183.1 LGT, que incorporan el principio de culpabilidad en el ámbito de las infracciones tributarias, si puede considerarse que la existencia de pronunciamientos divergentes por parte del Tribunal Económico Administrativo Regional y del Tribunal Económico Administrativo Central en relación la existencia de base probatoria suficiente en las actuaciones inspectoras para llegar a la conclusión determinante de la regularización, comporta la existencia de una duda razonable que tiene cabida en los motivos de exclusión de responsabilidad sancionadora y, por tanto, es motivo suficiente para anular unas sanciones impuestas.

2.Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 179.1 y 179.2.d) en relación con el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

Síguenos en...



1º) Admitir el recurso de casación n.º 6002/2024, preparado por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la entidad "Primerhac, S.A.", contra la sentencia de 13 de mayo de 2024, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso n.º 639/2018.

2º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, en interpretación de lo dispuesto en el art. 179 apartados 1 y 2.d) LGT en relación con el art. 183.1 LGT, que incorporan el principio de culpabilidad en el ámbito de las infracciones tributarias, si puede considerarse que la existencia de pronunciamientos divergentes por parte del Tribunal Económico Administrativo Regional y del Tribunal Económico Administrativo Central en relación la existencia de base probatoria suficiente en las actuaciones inspectoras para llegar a la conclusión determinante de la regularización, comporta la existencia de una duda razonable que tiene cabida en los motivos de exclusión de responsabilidad sancionadora y, por tanto, es motivo suficiente para anular unas sanciones impuestas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación son los artículos 179 1 y 179.2.d) en relación con el artículo 183.1 de la Ley 53/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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