

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086627

### TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 15 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5250/2021

#### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Resoluciones sancionadoras. Sistema de recursos. Exigencia de la doble instancia.** La recurrente cita la STEDH de 30 de junio de 2020 (caso Saquetti Iglesias c. España) de la que se extrae la exigencia de una doble instancia de revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas. Sin embargo, considera el Tribunal que el derecho al reexamen no exige, en todo caso, la admisión del recurso, siendo posible y procedente, cuando no se cumplen los requisitos legalmente previstos, su inadmisión. Y por esta razón resulta fundamental, en el trance de la admisión del recurso, que el escrito de preparación contenga una justificación adecuada y suficiente sobre la naturaleza penal de la infracción de la que trae causa el litigio y sobre la no concurrencia de las excepciones del art. 2.2 del Protocolo n.º 7 del CEDH y en este caso el escrito de preparación no contiene esta exigible justificación.

**Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculporias. Interpretación razonable de la norma. No procede.** La sentencia recurrida resolvió que para acoger la interpretación razonable de la norma como causa de exoneración de la culpabilidad no basta la existencia de una discrepancia jurídica, sino que se precisa que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad o fundamentación, lo que no es predicable de la postura aquí mantenida por la obligada tributaria, quien insiste en la procedencia de la compensación de deudas sin haber aportado ningún tipo de documentación relacionada con el tan mentado préstamo y, por tanto, sin acreditar la concurrencia de los requisitos legalmente exigidos para ello, en los términos ya expuestos ampliamente a lo largo de nuestra fundamentación. Es más, los datos que obran en la contabilidad de la sociedad cuyas participaciones eran de titularidad de la recurrente acreditan la vigencia de los respectivos préstamos, aunque no se haya declarado debidamente los correspondientes rendimientos y, recordemos, la contribuyente ostenta el 100% del capital de dicha sociedad y, a la vez, es su administradora única, lo que supone que es la primera interesada en realizar adecuadamente los ajustes contables que corroborasen, siquiera indiciariamente, la compensación de deudas. Así considera que no resultaba suficientemente acreditada la alegada compensación y ello conllevaba, igualmente, la imposibilidad de apreciar una interpretación razonable de la norma a efectos del procedimiento sancionador. La recurrente considera que la sentencia ha exigido, para la apreciación de la concurrencia de la eximente, un elemento probatorio adicional que constituye un requisito no previsto en el art. 179.2.d) LGT. La cuestión que plantea interés casacional consiste en determinar si, en un caso como el presente, en el que una contribuyente del IRPF no computa en la base imponible del impuesto los rendimientos de capital mobiliario derivados de un préstamo efectuado a una sociedad que ha sido absorbida por otra que era, al mismo tiempo, deudora de aquella contribuyente del IRPF y se convierten, como consecuencia de ello, en acreedores y deudores simultáneos y recíprocos, resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el art.179.2.d) LGT, sin necesidad de aportar prueba que acredite la compensación alegada. [Vid., STSJ de Madrid de 12 de mayo de 2021, recurso n.º 1304/2019 (NFJ086628) contra la que se plantea el recurso de casación].

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 179.

Convenio de 22 de noviembre de 1984 (Instrumento de Ratificación del Protocolo n.º 7), para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, art. 2.

#### PONENTE:

*Doña Esperanza Córdoba Castroverde*

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don MARIA ISABEL PERELLO DOMENECH

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Don ANGELES HUET DE SANDE  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 15/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5250/2021

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>ª</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

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

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5250/2021

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>ª</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

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

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D.<sup>ª</sup> María Isabel Perelló Doménech

D. José Luis Requero Ibáñez

D.<sup>ª</sup> Ángeles Huet De Sande

D.<sup>ª</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de junio de 2022.

## HECHOS

### **Primero.** *Preparación del recurso de casación.*

1. El procurador don Rodrigo Pascual Peña, en representación de doña Erica, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 12 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso n.º 1304/2019.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

3. Razona que tal infracción ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la sentencia "introduce un requisito de prueba sobre los hechos ajeno a la razonabilidad de la interpretación sostenida no previsto en la norma".

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan 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), LJCA.

6. Señala que la eventual inadmisión del recurso de casación podría "constituir una flagrante vulneración del artículo 2 del Protocolo núm. 7 de la Convención Europea de Derechos Humanos en el que se prevé el derecho a la doble instancia jurisdiccional en materia sancionadora (...)", puesto ello en relación con "la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020 en el asunto Saquetti Iglesias sobre la exigencia de una doble instancia de revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas".

7. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que esclarezca "si para la apreciación de la eximente de responsabilidad consistente en la concurrencia de interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT resulta exigible la concurrencia un elemento probatorio adicional a la discrepancia jurídica. Igualmente, si la concurrencia de la eximente de interpretación razonable de la norma (...) puede resultar excluida en base a una cuestión subjetiva de valoración de la prueba disponible por parte de la Administración y, por tanto, que introduce un elemento diferente a la razonabilidad de la interpretación de la normativa aplicable".

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

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de julio de 2021, habiendo comparecido el procurador don Rodrigo Pascual Peña, en representación de doña Erica, como parte 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, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso, en síntesis, por entender que existe abundante jurisprudencia sobre la cuestión relativa a la concurrencia de la culpabilidad en el ámbito sancionador y que se trata de una materia que presenta un marcado cariz casuístico, circunstancias que impedirían apreciar el interés casacional objetivo exigido por la ley.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**Primero.** *Derecho al reexamen de la declaración de culpabilidad por un tribunal superior en virtud del artículo 2 del Protocolo n.º 7 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*

1. Por razones sistemáticas, procederemos a analizar, en primer lugar, la alegación que la recurrente realiza al final de su escrito en virtud de la cual entiende que la eventual inadmisión del recurso de casación supondría una vulneración de la garantía prevista en el artículo 2.1 del Protocolo n.º 7 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Convenio n.º 117 del Consejo de Europa), hecho en Estrasburgo el 22 de noviembre de 1984 (BOE de 15 de octubre de 2009) ["CEDH"].

El citado artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH dispone:

"1. Toda persona declarada culpable de una infracción penal por un tribunal tendrá derecho a hacer que la declaración de culpabilidad o la condena sea examinada por un órgano jurisdiccional superior. El ejercicio de ese derecho, incluidos los motivos por los que podrá ejercerse, se regularán por la ley.

2. Este derecho podrá ser objeto de excepciones para infracciones penales de menor gravedad según las define la ley, o cuando el interesado haya sido juzgado en primera instancia por el más alto órgano jurisdiccional o haya sido declarado culpable y condenado a resultas de un recurso contra su absolución."

En relación con la anterior alegación, la recurrente cita la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ["TEDH"] de 30 de junio de 2020 (caso Saquetti Iglesias c. España) de la que se extrae, según indica, la exigencia de una doble instancia de revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas. También menciona y extracta parcialmente el auto de esta Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2021 (rec. 8158/2020, ECLI:ES:TS:2021:2906A) en el que se apreció la siguiente cuestión con interés casacional objetivo:

"Precisar que la cuestión sobre la que se entiende existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar la eventual incidencia de la reciente Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti Iglesias c. España (Demanda no 50514/13) - sobre la exigencia de una doble instancia de revisión jurisdiccional de las sanciones administrativas graves- en el vigente sistema de recursos contencioso-administrativos, cuando, como aquí acaece y en aplicación de los artículos 307.4.a ) y 312 TRLPEMM en relación con los artículos 10.1.m ) y 86.1 LJCA , corresponde a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia la competencia para conocer en única instancia".

2. La cuestión recién expuesta ha recibido respuesta en las sentencias del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2021 (rec. 8156/2020, ECLI:ES:TS:2021:4550 y rec. 8158/2020, ECLI:ES:TS:2021:4551) y de 20 de diciembre de 2021 (rec. 8159/2020, ECLI:ES:TS:2021:4883), cuya doctrina es preciso traer a colación en este momento. De forma sintética y a los efectos que ahora interesan, las sentencias indican lo que se expondrá a continuación, debiendo aclararse que todas las referencias a los fundamentos jurídicos que se realizarán se corresponden con la sentencia de 25 de noviembre de 2021 (rec. 8156/2020, ECLI:ES:TS:2021:4550):

2.1. En primer lugar, se advierte que los Textos internacionales y, en particular, el CEDH, no hacen referencia expresa a la existencia de un derecho a una doble instancia en el sentido que dicha institución tiene en nuestro Derecho procesal, sino, más propiamente, a un derecho al reexamen jurisdiccional de la declaración de culpabilidad de las infracciones penales por un tribunal superior (FJ 3º.1) que es el que se encuentra consagrado en el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH.

2.2. De la jurisprudencia del TEDH se desprende que dicho derecho al reexamen resulta aplicable a las infracciones penales y, también, a las infracciones que la legislación interna de los Estados califica como administrativas pero que, en atención a determinados criterios desarrollados jurisprudencialmente, deben tener, a estos efectos y habida cuenta de su naturaleza intrínseca, la consideración de penales (FJ 3º.1).

2.3. Estos criterios que el TEDH ha desarrollado en su jurisprudencia -comúnmente denominados "criterios Engel"- y que deben tenerse en consideración para discriminar si una infracción administrativa tiene o no naturaleza penal son tres (FJ. 3º.2):

- Criterio de la legalidad interna. Este criterio se basa en la tipificación que la legislación interna del Estado en cuestión da a la infracción correspondiente, es decir, si conforme a la técnica jurídica de dicho Estado la infracción pertenece al Derecho penal, al Derecho administrativo o a los dos a la vez. Este criterio, sin embargo, se considera solamente un punto de partida por lo que no impide, si del resto de criterios se infiere lo contrario, que una infracción internamente considerada administrativa deba reputarse de naturaleza penal (FJ 3º.2.A y FJ 3º.3.A).

- Criterio de la naturaleza de la infracción. Este criterio pretende indagar la naturaleza intrínseca de la infracción y, según el desarrollo que ha realizado la jurisprudencia del TEDH, exige analizar tres circunstancias (FJ 3º.3.B):

o Las personas sometidas a la norma sancionadora, es decir, la configuración del ámbito subjetivo a los efectos de delimitar la naturaleza de la infracción. De este modo, resulta determinante de la naturaleza penal de la infracción una configuración que pueda afectar a los ciudadanos en general que se encuentren en una determinada situación tipificada en la norma.

o Los intereses protegidos con la tipificación de la infracción, es decir, los bienes jurídicos que se pretenden proteger, de manera que sean de carácter general y no obedezcan a la protección particular de bienes específicos que las Administraciones están obligados a tutelar.

o La existencia de un objeto de disuasión y represión, que resulta una consecuencia de los anteriores, puesto que, si la infracción afecta a la generalidad de los ciudadanos y pretende la salvaguarda de los intereses generales, el objetivo de la norma es el de disuasión y represión. Y ello con independencia de que, además del carácter disuasorio, la infracción comporte una obligación de resarcimiento patrimonial.

- Criterio de la gravedad de la sanción. El último criterio se basa en la entidad de la sanción que la norma impone a la infracción, criterio que tiene una necesaria conexión con la exención del preceptivo derecho al reexamen, previsto en el apartado 2º del artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, en los supuestos de "infracciones penales de menor gravedad según las define la ley". A pesar de que, como se advierte en la sentencia, sobre este criterio ha existido cierto grado de indeterminación en la jurisprudencia del TEDH, cabe concluir que tanto la ponderación de la gravedad de la sanción como criterio de la naturaleza de la infracción, como la determinación de si nos encontramos ante una "infracción de menor gravedad", deben decidirse a la luz de las circunstancias de cada caso. Y, en consecuencia, si bien será necesario que la medida controvertida alcance cierto umbral de gravedad, corresponderá a las autoridades nacionales examinar su proporcionalidad y las consecuencias especialmente graves a la luz de la situación personal del demandante. Finalmente, se señala que de la jurisprudencia del TEDH se desprende que las dificultades para realizar la ponderación que exige este tercer criterio hacen que el mismo no resulte determinante para conferir naturaleza penal a la infracción en cuestión, de modo que ha de vincularse con el criterio de la naturaleza intrínseca de la infracción (FJ. 3º.3.C).

2.4. Resultando aplicable el derecho al reexamen a aquellas infracciones administrativas que, conforme a los anteriores criterios, deban tener la consideración de penales, se analiza a continuación si el actual recurso de casación configurado en nuestro ordenamiento jurídico sirve para dar plena satisfacción al citado derecho. Para ello, se estudia, en primer lugar, qué exigencias se derivan del derecho de reexamen conforme la jurisprudencia del TEDH (FJ 5º) y, a continuación, se contrasta si la regulación legal del recurso de casación da cumplimiento a las anteriores exigencias, concluyendo afirmativamente. Resulta relevante, en particular, resaltar las siguientes consideraciones de la sentencia (FJ 6º.3):

- El hecho de que la legislación interna condicione la admisibilidad del recurso de casación al cumplimiento de determinados requisitos formales, al conocimiento restringido de cuestiones de derecho -excluyendo las de hecho- y a la concurrencia del interés casacional objetivo, no supone una vulneración del derecho al reexamen del artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH. Y, por consiguiente, la inadmisión del recurso por el incumplimiento de dichos requisitos legalmente exigidos no supone, per se, la vulneración del derecho al reexamen de la declaración de culpabilidad.

- En particular, ha de significarse que dicho derecho no impone que en el recurso de casación deban poder suscitarse cuestiones de mero hecho, esto es, una revisión de la prueba realizada por el Tribunal de instancia.

- Y, en lo referente al requisito de la concurrencia del interés casacional objetivo, dado el carácter no tasado de los supuestos legalmente previstos y la necesidad del reexamen que impone la garantía del artículo 2, debe entenderse que dicho reexamen ha de quedar integrado dentro de los supuestos de interés casacional cuando se satisfagan determinadas condiciones. En particular, se ha indicado que en aquellos supuestos en los que se ha dictado una sentencia por tribunales del orden contencioso-administrativo, en única instancia, confirmando resoluciones administrativas sancionadoras por infracciones con naturaleza penal, el derecho al reexamen comporta efectuar una interpretación en favor del interés casacional objetivo a los efectos de la admisión del recurso, siempre y cuando la finalidad del reexamen esté justificada en una pretendida y razonada vulneración de las normas y jurisprudencia aplicables al caso y que hayan sido vulneradas en esa sentencia de instancia, interpretación que, como ya se ha señalado, no puede afectar a una mera cuestión de hecho puesto que queda excluida de manera categórica de nuestro actual sistema.

2.5. Tras las anteriores consideraciones, se responde a la cuestión casacional planteada en dichos litigios en los siguientes términos:

"A los efectos de dar respuesta a la cuestión casacional que se suscita en el presente recurso, de acuerdo con los anteriores razonamientos y en respuesta a la cuestión en la que el auto de admisión apreció interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, ha de entenderse que la exigencia de revisión por un tribunal

superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti c. España, puede hacerse efectiva mediante la interposición de recurso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora".

3. Recapitulando lo dicho hasta el momento, el recurso de casación actualmente vigente permite dar satisfacción al derecho al reexamen consagrado en el artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH en aquellos casos en los que se haya confirmado judicialmente y en única instancia una resolución administrativa sancionadora con origen en una infracción con naturaleza penal. No obstante, dicho derecho no impone, en todo caso, la admisión del recurso de casación. Para que opere dicha garantía es preciso:

3.1. Que se trate de una infracción con naturaleza penal conforme los "criterios Engel", que no operen las excepciones del artículo 2.2 del Protocolo n.º 7 del CEDH y que el escrito de preparación del recurso de casación contenga un razonamiento específico sobre dichos extremos que permitan valorar su concurrencia.

3.2. Que se satisfagan el resto de requisitos específicos que la legislación y la jurisprudencia imponen para la admisión del recurso de casación, debiendo adoptar esta Sección, a los efectos de la admisión, una interpretación en favor del interés casacional objetivo siempre y cuando la finalidad del pretendido reexamen esté justificada en una razonada vulneración de las normas y jurisprudencia aplicables al caso por parte de la sentencia de instancia, interpretación que no puede afectar a una mera cuestión de hecho, que se excluye de manera categórica de nuestro actual sistema.

4. En los siguientes razonamientos jurídicos analizaremos si quedan satisfechas las condiciones expuestas y, en particular, si la infracción tiene naturaleza penal, si se cumplen los requisitos formales del escrito y si concurre el interés casacional objetivo en los términos ya indicados.

### **Tercero. Sobre la naturaleza penal de la infracción**

1. El escrito de preparación afirma que la inadmisión del recurso supondría una vulneración del derecho al reexamen analizado. En relación con ello debe advertirse, como se ha indicado previamente, que el derecho al reexamen no exige, en todo caso, la admisión del recurso, siendo posible y procedente, cuando no se cumplen los requisitos legalmente previstos, su inadmisión. Y por esta razón resulta fundamental, en el trance de la admisión del recurso, que el escrito de preparación contenga una justificación adecuada y suficiente sobre la naturaleza penal de la infracción de la que trae causa el litigio y sobre la no concurrencia de las excepciones del artículo 2.2 del Protocolo n.º 7 del CEDH.

2. En el presente caso, el escrito de preparación no contiene esta exigible justificación. Sin embargo, debe significarse que, dado que los criterios de las sentencias analizadas en el anterior razonamiento jurídico han sido fijados con posterioridad a la presentación del escrito de preparación y, por tanto, su doctrina no podía ser conocida por la parte recurrente en dicho momento, no resulta procedente, en este específico procedimiento, imponer con rigor la exigencia de la citada carga de justificación a la parte recurrente. Por ello, atendidas estas particulares circunstancias, procede analizar si la infracción sobre la que versa el presente litigio tiene o no naturaleza penal a los efectos del artículo 2 del Protocolo n.º 7 del CEDH y podemos adelantar que, de la información obrante en los autos, no resulta descartable la naturaleza penal de la infracción controvertida por los motivos que se indicarán a continuación.

2.1. En primer lugar, debemos señalar que se trata de la infracción prevista en el artículo 191.1 de la LGT, por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación. La legislación nacional la tipifica como una sanción administrativa (criterio de la legalidad interna), circunstancia que, como ya se ha indicado, no excluye la eventual naturaleza penal que se desprenda del resto de criterios.

2.2. En relación con el criterio de la naturaleza de la infracción, es posible constatar que se cumplen las tres circunstancias expuestas. En primer lugar, el ámbito subjetivo de la norma sancionadora no se corresponde con una relación de sujeción especial sino, al contrario, tiene una configuración general de modo que todos los ciudadanos son destinatarios potenciales. El hecho de que se circunscriba a situaciones de impago de la deuda tributaria no obsta a la anterior conclusión puesto que, como indicamos en nuestra sentencia de 25 de noviembre de 2021, si el TEDH ya rechazó, a efectos del análisis de la naturaleza penal de las infracciones, considerar a los contribuyentes del IVA como un "grupo limitado con estatus especial" ( STEDH de 23 de noviembre de 2006 (Jussila c. Finlandia)), con mayor fuerza ha de considerarse general el ámbito subjetivo de esta infracción que no distingue el concepto tributario al que se refiere la falta de pago. En segundo lugar, los intereses jurídicos que se pretenden proteger son

también de carácter general y, en consecuencia, se trata, finalmente, de una norma con una finalidad disuasoria y represiva.

2.3. En torno al criterio de la entidad de la sanción, el importe de la sanción está cifrada en 48.302,35 euros, importe que debe ponerse en relación con las circunstancias objetivas y subjetivas concurrentes para ponderar la gravedad pero que, en el presente caso y por las razones ya indicadas, no es posible realizar, en la medida en la que no se cuenta con los antecedentes suficientes para realizar dicha valoración. No obstante, como ya advertíamos, si, conforme al segundo criterio, la infracción debe considerarse de naturaleza penal, la gravedad o no de la sanción no le hace perder esa condición.

3. De lo expuesto cabe concluir que no es posible descartar la naturaleza penal de la infracción ni consta la concurrencia de las excepciones del artículo 2.2 del Protocolo n.º 7 del CEDH, por lo que resulta oportuno continuar el examen del resto de requisitos de admisibilidad del recurso.

#### **Cuarto.** *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación satisface los requisitos formales. En efecto, fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso se dictó en única instancia por la Sala de lo Contencioso- Administrativo Tribunal Superior de Justicia de Madrid y es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifica con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado y se contiene una argumentación específica sobre la concurrencia de alguno o algunos de los supuestos de interés casacional del artículo 88, apartados 2 y 3, LJCA [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d), e) y f)].

#### **Quinto.** *Interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.*

1. En último lugar, corresponde examinar si el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia [ art. 88.1 LJCA] con las precisiones que se fijaron en las sentencias ya citadas y que hemos comentado en el razonamiento jurídico segundo. En este sentido, hemos de recordar que se impone una interpretación en favor del interés casacional objetivo a los efectos de la admisión del recurso, siempre y cuando la finalidad del reexamen esté justificada en una pretendida y razonada vulneración de las normas y jurisprudencia aplicables al caso y que hayan sido vulneradas en esa sentencia de instancia, interpretación que no puede afectar a una mera cuestión de hecho, que se excluye de manera categórica de nuestro actual sistema. Procede, pues, verificar si estas condiciones quedan satisfechas en el presente caso.

2. Es necesario, en este punto, realizar una breve descripción de los antecedentes del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales que nos permitan alcanzar un cabal entendimiento de la cuestión posteriormente planteada en casación:

2.1. La recurrente, doña Erica, es, desde el año 2002, titular del 100 por cien de las participaciones del capital social de Sahona 2002 Gestión de Patrimonios, S.L. (en adelante, Sahona) y ocupó, así mismo, el cargo de presidenta del Consejo de Administración de dicha mercantil hasta 2012, momento en el que pasó a ser la administradora única de la misma.

2.2. En el año 2016 se inicia un procedimiento de inspección tributaria relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], ejercicios 2010 a 2013, a la recurrente y su cónyuge, en el que se evidencian las siguientes circunstancias que resultan relevantes a efectos de este litigio:

- Que doña Erica era deudora de Sahona por importe de 4.187.281,10 euros en virtud de un contrato privado de préstamo de fecha 15 de enero de 2010.

- Que, al mismo tiempo, resultaba acreedora por un préstamo efectuado a la sociedad Guimanfe S.L. por importe de 3.364.987,91 euros, sociedad de la que era socio y administrador único uno de sus hijos.

- Que en el año 2010 la sociedad Guimanfe fue absorbida por Sahona.

El procedimiento inspector finalizó mediante acuerdos de liquidación en los que se regularizó el IRPF de los ejercicios descritos, en el sentido de incorporar a la base imponible del impuesto los rendimientos de capital mobiliario derivados del préstamo efectuado por doña Erica a Guimanfe y que no habían sido computados por aquélla en su autoliquidación. Igualmente se tramitaron los correspondientes procedimientos sancionadores que

culminaron en el acuerdo de imposición de sanción por importe de 48.302,35 euros como consecuencia de la infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación prevista en el artículo 191.1 de la LGT.

2.3. Contra los acuerdos de liquidación y sancionador se interponen las reclamaciones económico-administrativas n.º NUM000 y NUM001 que son tramitadas, acumuladamente, y dan lugar a la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de junio de 2019.

2.4. Frente a la citada resolución, se interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó bajo el número 1304/2019 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. En el recurso, entre otras pretensiones y alegaciones, la recurrente combatía el acuerdo sancionador por no existir culpabilidad en su actuación puesto que, entendía, la fusión por absorción de las dos sociedades había comportado la compensación parcial de los créditos y débitos recíprocos entre doña Erica y Sahona y, en consecuencia, la conducta sancionada quedaba, sin embargo, soportada por una interpretación razonable de la norma ex artículo 179.2 d) de la LGT. Dicho precepto, en lo que ahora interesa, dispone lo siguiente:

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

(...)

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 (...)".

2.5. La sentencia recurrida aborda la cuestión controvertida en su fundamento jurídico decimosegundo, pronunciándose en los siguientes términos:

"DUODÉCIMO. - Por último, la mercantil recurrente considera que no se ha acreditado la existencia de culpabilidad y, en todo caso, alega que actuó al amparo de una interpretación razonable de la norma.

Para acoger la interpretación razonable de la norma como causa de exoneración de la culpabilidad no basta la existencia de una discrepancia jurídica, sino que se precisa que la misma tenga el necesario grado de razonabilidad o fundamentación, lo que no es predicable de la postura aquí mantenida por la obligada tributaria, quien insiste en la procedencia de la compensación de deudas sin haber aportado ningún tipo de documentación relacionada con el tan mentado préstamo y, por tanto, sin acreditar la concurrencia de los requisitos legalmente exigidos para ello, en los términos ya expuestos ampliamente a lo largo de nuestra fundamentación. Es más, los datos que obran en la contabilidad de SAHONA acreditan la vigencia de los respectivos préstamos, aunque no se haya declarado debidamente los correspondientes rendimientos y, recordemos, la contribuyente ostenta el 100% del capital de dicha sociedad y, a la vez, es su administradora única, lo que supone que es la primera interesada en realizar adecuadamente los ajustes contables que corroborasen, siquiera indiciariamente, la compensación de deudas.

Lo anterior nos conduce directamente a la valoración de la culpabilidad (...)".

En consecuencia, el Tribunal de instancia considera que no resultaba suficientemente acreditada la alegada compensación y ello conllevaba, igualmente, la imposibilidad de apreciar una interpretación razonable de la norma a efectos del procedimiento sancionador.

3. En este contexto, la parte recurrente, en síntesis, razona en su escrito de preparación del siguiente modo:

"(...) si bien la Sentencia reconoce la existencia de una discrepancia jurídica, no aprecia la eximente de responsabilidad por la supuesta falta de prueba. Sin embargo, como es de sobras conocido por la Sala, el artículo 179.2.d) de la LGT dice que se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. Es decir, la norma nada prevé al respecto de la prueba de los hechos litigiosos".

En consecuencia, considera la recurrente que la sentencia ha exigido, para la apreciación de la concurrencia de la eximente, un elemento probatorio adicional que constituye un requisito no previsto en el artículo 179.2.d) LGT. Por ello, plantea la siguiente cuestión:

"Determinar si para la apreciación de la eximente de responsabilidad consistente en la concurrencia de interpretación razonable de la norma prevista en el artículo 179.2.d) de la LGT resulta exigible la concurrencia un



elemento probatorio adicional a la discrepancia jurídica. Igualmente, si la concurrencia de la eximente de interpretación razonable de la norma (...) puede resultar excluida en base a una cuestión subjetiva de valoración de la prueba disponible por parte de la Administración y, por tanto, que introduce un elemento diferente a la razonabilidad de la interpretación de la normativa aplicable".

**4.** Lo expuesto hasta el momento permite concluir que la parte recurrente ha cumplido la exigencia de justificar una pretendida y razonada vulneración de las normas y jurisprudencia aplicables al caso por parte de la sentencia de instancia.

**Sexto.** *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

**1.** Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, en un caso como el presente, en el que una contribuyente del IRPF no computa en la base imponible del impuesto los rendimientos de capital mobiliario derivados de un préstamo efectuado a una sociedad que ha sido absorbida por otra que era, al mismo tiempo, deudora de aquella contribuyente del IRPF y se convierten, como consecuencia de ello, en acreedores y deudores simultáneos y recíprocos, resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT, sin necesidad de aportar prueba que acredite la compensación alegada.

**2.** La norma que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 179.2.d) 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.

**Séptimo.** *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.

**Octavo.** Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

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:**

**1º)** Admitir el recurso de casación RCA/5250/2021, preparado por el procurador don Rodrigo Pascual Peña, en representación de doña Erica, contra la sentencia dictada el 12 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso n.º 1304/2019

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

Determinar si, en un caso como el presente, en el que una contribuyente del IRPF no computa en la base imponible del impuesto los rendimientos de capital mobiliario derivados de un préstamo efectuado a una sociedad que ha sido absorbida por otra que era, al mismo tiempo, deudora de aquella contribuyente del IRPF y se convierten, como consecuencia de ello, en acreedores y deudores simultáneos y recíprocos, resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT, sin necesidad de aportar prueba que acredite la compensación alegada.

**3º)** Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 179.2.d) 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.

**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

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

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones 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). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.