

La apreciación de si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria amparándose el obligado tributario en una interpretación razonable de la norma, requiere una motivación específica sobre tal interpretación

Se plantea en el recurso 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 del préstamo efectuado a una sociedad que fue absorbida por otra que era deudora de aquella contribuyente y se convierten en acreedores y deudores simultáneos y recíprocos, resulta posible apreciar, a los efectos de instruir un procedimiento sancionador por la falta de pago derivado de lo anterior, la concurrencia del 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.

Declara la Sala que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad de la comisión de infracción tributaria por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma, requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad. En este caso se ha vulnerado el art. 24.1 CE, por imponerse una sanción sin acreditar que exista un mínimo de culpabilidad y ánimo defraudatorio, pues se acogió como motivación válida del acuerdo sancionador la mera remisión a la falta de prueba plena de la extinción por compensación, sin valorar si la creencia de que se había producido la extinción del crédito pudiera ser objetivamente razonable.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 662/2023, de 23 de mayo de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 5250/2021

Ponente Excmo. Sr. RAFAEL TOLEDANO CANTERO

En Madrid, a 23 de mayo de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5250/2021, promovido por doña Erica, representada por el procurador de los Tribunales don Rodrigo Pascual Peña, bajo la dirección letrada de don Raúl de Francisco Garrido, contra la sentencia núm. 266/2021, de 12 de mayo, de la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictada en el procedimiento ordinario 1304/2019.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por doña Erica contra la sentencia núm. 266/2021, de 12 de mayo, dictada por la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 1304/2019 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de junio de 2019, que, a su vez, desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. NUM001 y NUM000, instadas contra sendos acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante los que se practica, a la aquí recurrente, respectivamente, (i) la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013 derivada del acta de disconformidad A02- NUM002, por importe total a ingresar de 112.677,95 euros (96.604,69 euros de cuota y 16.073,26 euros de intereses de demora); y (ii) se le impone una sanción total de 48.302,35 euros por cuatro apreciadas infracciones tributarias leves (ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013) consistentes en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, tipificadas en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"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 pues difícilmente puede defenderse la diligencia en una actuación voluntaria que consiste en la omisión de la declaración de los rendimientos del capital mobiliario derivados de una operación de préstamo que, recordemos, se llevó a cabo entre partes vinculadas. [...]

Así las cosas, la única conclusión posible es que el acuerdo sancionador está ampliamente motivado, sin recurrir en ningún momento a fórmulas genéricas o estereotipadas que debieran rechazarse, pues individualiza claramente la conducta de la contribuyente que es merecedora de reproche, vinculando su actuación voluntaria con los hechos objetivos constatados en el marco de las actuaciones de investigación y justificando el motivo por el que la tesis de compensación de deudas alegada por la actora no puede ser acogida. [...]"

El procurador de doña Erica preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 30 de junio de 2022, identificando como norma legal que se considera infringida el art. 179.2.d) de la LGT.

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.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 15 de junio de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2.º) 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.

3.º) 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".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de la Sra. Erica, mediante escrito registrado el 29 de julio de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[...] la supuesta falta de prueba por parte del obligado tributario no constituye motivación suficiente de la culpabilidad. Igualmente, tampoco constituye condición ni requisito exigible para la apreciación de la eximente de responsabilidad como ocurre en [su] caso", y por ello responde a la cuestión casacional que "[...] es perfectamente posible la concurrencia del 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" (pág. 18 del escrito de interposición).

Finalmente solicita un pronunciamiento por el cual "(1) Conforme al artículo 179.2.d) de la LGT, no resulta conforme a Derecho que (i) cuando una contribuyente, siguiendo la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo, entiende que una obligación se ha extinguido y, consiguientemente, no produce rentas gravables, la Administración tributaria entienda que, aun así, no se produce una interpretación razonable de la norma y entienda concurrente el elemento de culpabilidad que hace sancionable una conducta de falta de ingreso; (ii) se introduzcan requisitos de prueba para apreciar la concurrencia de la eximente de responsabilidad de interpretación razonable de la norma" y suplica a la Sala que "[...] dicte sentencia por la que CASE y ANULE la Sentencia recurrida ya referenciada, estimando plenamente [su] recurso en los términos interesados".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 17 de octubre de 2022, escrito de oposición en el que apunta que "[...] tanto la Recurrente como el propio ATS de admisión de este recurso, plantean el debate de forma desenfocada o confusa, por no decir errónea", por cuanto que "[...] en este caso no había duda de que, si la Recurrente pretendía ampararse en una interpretación razonable de la norma, conforme a la cual no habría declarado renta alguna por los intereses del préstamo de más de tres millones de euros que dio a una empresa de su hijo, luego absorbida por otra empresa propiedad de la misma Recurrente, porque entendió que la deuda se había extinguido por compensación, tenía que probar, de forma suficiente a juicio de la Administración tributaria primero y del órgano "a quo" después, que existían las deudas recíprocas compensables y que, ella misma y la otra parte, habían actuado en consonancia con esa compensación (pagando la deudora neta solo la diferencia). Que la carga de la

prueba de esos datos fácticos incumbía a la Recurrente, a juicio de esta parte, es innegable y por ello se considera que el debate planteado en este recurso es falaz" (pág. 9 del escrito de oposición). Por ello contesta a la cuestión casacional formulada en el auto de admisión que, "[...] por exigencia de las normas generales sobre carga de la prueba que rigen en nuestro Derecho, quien dice haber actuado al amparo de una interpretación razonable de la norma ex, art. 179.2.d) LGT, tiene que acreditar la actuación que sirve de sustrato fáctico o presupuesto de aplicación de la norma invocada" (pág. 11), y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 25 de abril de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 266/2021, de 12 de mayo, de la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ["TSJM"], desestimatoria del recurso núm. 1304/2019 deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de junio de 2019, que, a su vez, desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. NUM001 y NUM000, instadas frente a sendos acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante los que se practica, a la aquí recurrente, respectivamente, (i) la liquidación provisional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013 derivada del acta de disconformidad A02 - NUM002, por importe total a ingresar de 112.677,95 euros (96.604,69 euros de cuota y 16.073,26 euros de intereses de demora); y (ii) la imposición de una sanción total de 48.302,35 euros por cuatro apreciadas infracciones tributarias leves (ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013) consistentes en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación, tipificadas en el artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

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. 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:

2.1. 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.

2.2. Que, al mismo tiempo, la Sra. Erica 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.

2.3. Que en el año 2010 la sociedad Guimanfe S.L. fue absorbida por Sahona.

3. 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 art. 191.1 de la LGT.

4. Contra los acuerdos de liquidación y sancionador se interpusieron las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM001 y NUM000, respectivamente, que fueron tramitadas acumuladamente, y dan lugar a la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 26 de junio de 2019, contra la que se interpuso recurso contencioso-administrativo por doña Erica, que se tramitó bajo el número 1304/2019 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM, concluyendo con la sentencia desestimatoria que es objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Argumentación de la sentencia recurrida.

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 art. 179.2 d) de la LGT.

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 [...]"

CUARTO.- La cuestión de interés casacional.

Por auto de 15 de junio de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

"2.º) 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.

3.º) 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".

QUINTO.- Los escritos de interposición y oposición al recurso de casación.

A) El escrito de interposición del recurso de casación.

En su escrito de interposición del recurso de casación, la representación de la Sra. Erica esgrime que la sentencia del TSJM descarta la existencia de una interpretación razonable de la norma por no haberse probado la extinción del préstamo por compensación. Afirma que la compensación invocada estaba amparada en los arts. 1195, 1202 y 1278 del Código Civil (Cc), y su aplicación, no ya al ámbito de la liquidación, que no discute, sino al de la apreciación de culpabilidad de la infracción, por aplicación del art. 179.2.d) LGT, no exige prueba relativa a los hechos litigiosos, pues ello supondría que se probaría la inexistencia de conducta infractora, es decir, que no habría infracción. Expone determinados pronunciamientos de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo sobre el automatismo de la compensación y destaca que, concurriendo los requisitos objetivos para que opere, tan solo es precisa la voluntad de compensación de una de las partes, no de ambas, por lo que entiende improcedentes las precisiones de la AEAT, del TEAR y del TSJM cuando destacan que SAHONA no había dado de baja el préstamo en su contabilidad. Afirma que la voluntad de compensación de la recurrente se puso de manifiesto, no solo en sus relaciones con SAHONA, sino ante la Administración tributaria, por lo que sus efectos debieron retrotraerse al momento en que concurrieron los requisitos legales exigidos ex art. 1202 Cc. Asegura que, en ese marco jurídico, se ha de concluir que la recurrente entendió, de forma perfectamente razonable, que se había producido la compensación parcial de créditos recíprocos entre ella y SAHONA, por lo que no tenía que incluir rendimiento por intereses devengados por ese préstamo a GUIMANFE, S.L. ni pagar tributo alguno respecto del crédito, por encontrarse extinto por compensación y la creencia razonable de que aquel préstamo no subsistía ni generaba intereses tiene cabida en la exención de la responsabilidad por infracción tributaria del art. 179.2.d) LGT, para el que basta con la existencia de una discrepancia jurídica razonable, que considera concurre en este caso. Por ello sostiene que sentencia recurrida introduce un requisito "*extra legem*", distingue donde la Ley no lo hace e invierte la carga de la prueba.

B) El escrito de oposición al recurso de casación.

Por su parte el abogado del Estado, en la representación de la Administración recurrida, considera que tanto la recurrente como el propio auto de admisión del recurso de casación plantean el debate "[...] de forma desenfocada o confusa, por no decir errónea [...]". Sostiene que, si bien la norma misma y su interpretación no exigen prueba alguna, sí la requiere la actuación del contribuyente, por lo que la cuestión no es si existe una norma sobre compensación que admita la interpretación razonable que se aduce, para apreciar la eximente del art. 179.2.d). Considera que es "[...] [e]l interesado [quien] tiene que aportar las pruebas que acreditan esas circunstancias, lo que no supone que tenga que probar la inexistencia de su culpabilidad. Lo que tiene que acreditar, son sus propios actos: los antecedentes, los datos, las operaciones o contratos, los flujos o intercambios de bienes-servicios etc., que afirma existentes, que permitirán o no encajar su actuación en la norma jurídica de que se trate [...]". Por ello

concluye que "[...] [e]n definitiva, la cuestión se reconduce, simplemente, en sede administrativa, a la aplicación del art. 105.1 LGT [...] [y], ya en sede judicial, a las normas generales sobre carga de la prueba recogidas en el art. 217 LEC [...]". Y añade que "[...] el que defiende haber actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, tiene que probar, no la razonabilidad de su interpretación, ni la existencia de la norma, ni su significado, pero sí los hechos que permiten que se le aplique esa regulación en el caso concreto. Y esto no tiene que decirlo el art. 179.2.d). Ya lo dicen los arts. 105.1 LGT y 217 LEC. [...]".

SEXTO.- El juicio de la Sala.

El recurso de casación planteado suscita la cuestión del alcance específico del juicio de culpabilidad y la motivación relativa al mismo cuando se aduce la interpretación razonable de la norma como causa de exclusión de la responsabilidad tributaria. La infracción tributaria imputada es la prevista en el art. 191.1 LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al art. 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del art. 161, ambos de esta ley. El acuerdo sancionador califica la conducta de culpable a título de simple negligencia, negando que pudiera apreciarse la existencia de diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por una interpretación razonable de extinción por compensación entre las posiciones respectivas de acreedora y deudora entre la obligada tributaria y la sociedad Sahona 2002 gestión de patrimonios, S.L. El acuerdo sancionador niega que se hayan probado los requisitos para que operase la compensación, y de ello concluye que no se puede acoger la interpretación razonable de la norma que aduce la recurrente, pues faltaría la base fáctica, la efectiva compensación. En definitiva, equipara la ausencia de prueba del hecho de la extinción de una obligación mediante la compensación, con la valoración sobre el juicio de culpabilidad y, en particular, sobre la razonabilidad de la posición de la obligada tributaria, al alegar la creencia de que se había producido la extinción por compensación de los créditos que tenían entre sí la Sra. Erica y Sahona 2002 Gestión de Patrimonios, S.L., como acreedores y deudores recíprocos,

El art. 179.2 LGT dispone:

"[...] Artículo 179. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.

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:

[...]

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 [...]".

La parte recurrente sostiene que concurren en la situación todos los elementos objetivos necesarios para que hubiera operado la compensación de créditos como forma de extinción de las obligaciones recíprocas como acreedora y deudora, por lo que -se dice- actuó bajo una interpretación razonable de la norma al no incluir rendimiento de capital mobiliario por el préstamo de que era acreedora frente a Sahona gestión de patrimonios 2002, S.L., pues a la vez era deudora, en los mismos periodos y por un importe mayor, por el préstamo concedido en su favor por Sahona gestión de patrimonios, S.L.

En efecto, el acuerdo sancionador establece 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, y

que, al mismo tiempo, la Sra. Erica resultaba acreedora por un préstamo efectuado a la sociedad Guimanfe, S.L., a la que sucedió por absorción en el año 2010 Sahona gestión de patrimonios 2002, S.L. por importe de 3.364.987,91 euros.

Hay que recordar en este punto que la compensación es una forma de extinción de obligaciones (art. 1156 Cc) que opera *ope legis* cuando se dan los presupuestos de los arts. 1195 y 1196 Cc, y con los efectos que establece el art. 1202 Cc (sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, núm. 188/2014, de 15 de abril; de 30 de diciembre de 2011; de 30 de marzo de 2007; y de 4 de julio de 2005, entre otras). La compensación evita la duplicidad de pagos, mediante la extinción, en la cantidad concurrente, de las deudas a cargo de personas que sean recíprocamente, y por derecho propio, acreedoras y deudoras. El efecto extintivo se produce desde el momento en que concurren los requisitos exigidos por la ley para que tenga lugar (art. 1202 Cc), siempre que alguno de los interesados la haga valer (STS, Sala de lo Civil núm. 249/2014, de 30 de mayo). Como afirmó la STS de la Sala de lo Civil, núm. 373/2012, de 20 de junio, compensar deudas supone "sustituir dos actos de cumplimiento, con efectivas transferencias de fondos, por una mera operación contable". Es una forma de satisfacción, o subrogado del pago, que libera a los deudores recíprocos sin necesidad de ejecución de las respectivas prestaciones (*crediti et debiti inter se contributio*).

La recurrente considera que se infringe el art. 179.2.d) LGT al negar toda posibilidad de valorar una eventual interpretación razonable de la norma, Sobre la alegación de interpretación razonable de la norma, el acuerdo sancionador, al que se remite la sentencia recurrida, argumenta que "[...] En el curso de las actuaciones de comprobación e investigación la contribuyente no ha probado que la cantidad que se le debía a comienzos del año 2010 por GUIMANFE, S.L. haya sido devuelta ni por esta ni por SAHONA 2002 GESTION DE PATRIMONIOS, S.L., (ni si quiera se ha aportado el contrato de préstamo a pesar de haber sido requerido reiteradas veces por la Inspección), ni se ha probado la compensación de dicho crédito con otra deuda que a su vez tenía la Sra. Erica con SAHONA 2002 GESTION DE PATRIMONIOS, S.L. por importe de 4.187.281,19 euros, más bien, con la documentación aportada, que es el Balance de Sumas y Saldos del ejercicio 2010 de la sociedad SAHONA 2002 GESTION DE PATRIMONIOS, S.L., lo que queda probado es lo contrario, es decir, que el crédito y la deuda no han sido compensados, ya que aparecen contabilizados a 31/12/10 en dos cuentas distintas y por la totalidad de sus saldos [...]".

Lleva razón la recurrente cuando afirma que la argumentación del acuerdo sancionador, para negar verosimilitud a la creencia de que se habría producido la compensación extintiva del préstamo, se remite simplemente a la apreciación de que no se ha acreditado la misma. Con ello se confunde el plano de determinación de los elementos del tipo objetivo de la infracción, con el juicio de culpabilidad. Si se hubiera tenido por acreditada la compensación, lo que no existiría sería infracción típica, porque no existiría ni el préstamo al haber quedado extinguido, ni, por tanto, los rendimientos del capital mobiliario por los que se determina una mayor base imponible, y la correspondiente parte de deuda tributaria cuyo impago origina la infracción del art. 191.1 LGT. Para juzgar si existe una interpretación razonable de la norma, en este caso por la creencia de inexistencia de préstamo exigible, por haber quedado extinguido por compensación, debe atenderse a si concurrían los elementos suficientes para llevar al contribuyente a la creencia razonable de que así era.

Por tanto, no se trata, como sostiene el abogado del Estado, de una cuestión de carga de la prueba, sino de correcta motivación sobre el juicio de culpabilidad. La razonabilidad de la creencia se fundará sobre la concurrencia de una serie de hechos -los que puedan ser relevantes para que opere la compensación-, y serán esos hechos los que están afectados por la carga de la prueba. Pero una vez probados los mismos en la extensión que sea, y aunque no concurren en su totalidad para dar lugar al efecto de la compensación, el juicio de razonabilidad sobre la creencia de que concurrían los presupuestos y por tanto las consecuencias jurídicas de tales hechos requiere una motivación específica, integrante del juicio de culpabilidad, que desde luego no ha realizado el acuerdo

sancionador que se limita a negar la propia compensación, pero no a valorar si la creencia de que concurría pudiera ser objetivamente razonable. Se incurre así en una vulneración del principio de presunción de inocencia (art. 24.1 CE), pues como ha declarado la STC 164/2005, de 20 de junio, no cabe el reproche sancionador "[...] sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse pese a tratarse de un supuesto razonablemente problemático en su interpretación. En efecto, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere [...]". Este deber de motivar específicamente sobre la culpabilidad resultaba necesario en este caso porque, más allá del juicio de si concurrían o no los elementos determinantes de la compensación, extremo que el recurrente no cuestiona al dirigir el recurso exclusivamente contra la resolución sancionadora y no la liquidación, sí se aprecian elementos objetivos, admitidos por el acuerdo de liquidación (los préstamos recíprocos entre ambas partes, en cantidades que supondrían la extinción del préstamo otorgado por la recurrente, origen de rendimientos del capital mobiliario imputados) que requerían aquel examen del juicio de razonabilidad de la conducta del recurrente.

SÉPTIMO.- La doctrina jurisprudencial.

Como culminación de lo razonado debemos fijar como criterio interpretativo que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma, prevista en el art. 179.2.d) LGT, requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad.

OCTAVO.- Resolución de las pretensiones.

La aplicación del criterio jurisprudencial expuesto determina la estimación del recurso de casación y la anulación de la sentencia recurrida en lo concerniente a la resolución sancionadora, por cuanto infringe el art. 24.1 CE en relación con el art. 179.2.d) LGT, al acoger como motivación válida del acuerdo sancionador la mera remisión a la falta de prueba plena de la extinción por compensación, sin valoración alguna sobre si, en las circunstancias precisas del caso, la creencia de que se había producido tal modo de extinción del crédito pudiera ser objetivamente razonable, cuando los extremos reseñados en la propia resolución sancionadora no hacen inverosímil tal alegato. Se incurre por ello en una vulneración del principio de presunción de inocencia (art. 24.1 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, por más que se reseñe, como hace la resolución económico administrativa, aspectos de la estrecha vinculación entre la persona jurídica, Sahona 2022 gestión de patrimonios, S.L. y su partícipe, la Sra. Erica, de la que se dice que es titular de la totalidad de su capital, para a renglón seguido destacar el perfecto conocimiento que se le supone del estado de cumplimiento de las obligaciones recíprocas y de su reflejo contable, o las razones de ausencia del mismo. Todas esas consideraciones no sustituyen a la motivación específica sobre las sólidas razones que la recurrente invocó para justificar su creencia de que habría operado la compensación, y por tanto, nada debía declarar por unos rendimientos del capital mobiliario que se han determinado, no por su efectiva percepción, sino como consecuencia de la calificación de operación entre partes vinculadas, a su precio de mercado (art. 40 LIRPF). Como hemos declarado en reiterada jurisprudencia, por todas STS de 8 de noviembre de 2016 (rec. cas. 2944/2015) ""[...] lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del art. 25 CE [véase, por todas, la Sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD 4], es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma

incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable" [Sentencia de 26 de septiembre de 2008, (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 11/2004), FD Cuarto, de 27 de noviembre de 2008, (rec. cas. núm. 5734 / 2005), FD9 y 29 de octubre de 1999 (rec. cas. núm. 1411/1995), FD Segundo] (STS de 14 de diciembre de 2009, rec. de cas. 5831/2005, entre otras muchas). [...]" (FD 3).

La estimación del recurso de casación, y anulación de la sentencia recurrida en lo concerniente a la resolución sancionadora determina la anulación de la resolución económico-administrativa, en lo relativo a la imposición de sanción, así como esta última resolución.

NOVENO.- Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, dada la estimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme a lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA.

FALLO

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

- 1.- Declarar la doctrina jurisprudencial expuesta en el fundamento séptimo.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación núm. 5250/2021, interpuesto por la representación procesal de doña Erica contra la sentencia núm. 266/2021, de 12 de mayo, dictada por la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 1304/2019.
- 3.- Casar y anular la sentencia núm. 266/2021, de 12 de mayo, recurrida, en cuanto desestimó el recurso contencioso-administrativo 1304/2019 de los registrados en la Sala de instancia, en lo relativo a la resolución sancionadora, y en su lugar, estimar el recurso contencioso-administrativo en cuanto se dirige contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de junio de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa NUM000, tramitada acumuladamente con la núm. NUM001, resolución del TEARA que se anula en cuanto desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por doña Erica contra el acuerdo sancionador del jefe de la Dependencia Regional de la Administración Tributaria por el que se le impuso una sanción total de 48.302,35 euros por infracción tributaria, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios de 2010, 2011, 2012 y 2013. Anular y dejar sin efecto la resolución sancionadora, por ser contraria a Derecho. Confirmar en todo lo demás la sentencia recurrida y la resolución económico-administrativa, así como el acuerdo de liquidación.
- 4.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.