



Roj: **STSJ AND 625/2026 - ECLI:ES:TSJAND:2026:625**

Id Cendoj: **18087330012026100031**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Granada**

Sección: **1**

Fecha: **29/01/2026**

Nº de Recurso: **1979/2021**

Nº de Resolución: **258/2026**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **CONSTANTINO MERINO GONZALEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

RECURSO N. **1979 /2021**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA, CEUTA Y MELILLA.

SALA DE LO CONTENCIOSO -ADMINISTRATIVO.

SECCIÓN SEGUNDA

Ilmo. Sr. Presidente

D. Luis Ángel Gollonet Teruel

Ilmos. Sres. Magistrados

D. Constantino Merino González (ponente)

D. Miguel Pardo Castillo

Dª. María Isabel Moreno Verdejo

SENTENCIA NÚM. 258 DE 2.026

En la ciudad de Granada, a veintinueve de enero de dos mil veintiséis.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en esta ciudad, se ha tramitado el recurso número 1979/21 seguido a instancia de **DOÑA Estela** representado por la procuradora doña María del Pilar Rubio Mañas y con la defensa del letrado don **José Martín García** García, siendo parte demandada **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**(TEARA Sala desconcentrada de Granada) en cuya representación y defensa interviene el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Interpuesto recurso contencioso administrativo contra la resolución que se describe en el fundamento de derecho primero, se admitió a trámite el mismo y se acordó reclamar el expediente administrativo, que ha sido aportado.

SEGUNDO.-En su escrito de demanda la parte actora expuso los hechos y los fundamentos de derecho que consideró de aplicación y terminó por suplicar a la Sala que dictase sentencia por la que, estimando íntegramente el recurso interpuesto, se anule la Resolución impugnada por no ser conforme a Derecho.

TERCERO.-En su escrito de contestación a la demanda la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la actora, y tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó la desestimación del recurso.

La cuantía del recurso es 98.575,1 euros.

CUARTO.-Se admitió la prueba que se consideró procedente, Y se acordó trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes en escritos que han quedado unidos a los autos. Se designó Magistrado ponente, se señaló día para la votación y fallo en el que tuvo lugar y quedaron los autos pendientes para dictar Sentencia.

Habiendo actuado como Magistrado Ponente el Ilustrísimo señor don Constantino Merino González que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.

El recurso se interpone contra la resolución del del TEAR de Andalucía de 28 de junio de 2021 (Procedimiento 04-01500-2020) que desestima la reclamación económico-administrativa planteada frente al acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria de 28 de septiembre de 2020 dictado en virtud del artículo 43.1 a) de la ley 58/2003, por deudas y sanciones tributarias de la sociedad DIRECCION000 , ascendiendo el alcance de la derivación al importe de 98.575,1 euros.

En los antecedentes de hecho explica que se declaró fallido al deudor principal en fecha 27 de mayo de 2019 y que, no constando la existencia de responsables solidarios, se inició el expediente administrativo que concluyó con la resolución que se impugna a través de la reclamación económico-administrativa. Describe a continuación el alcance de la derivación, que se extiende a Liquidaciones y sanciones que se identifican, ascendiendo el importe total a la cantidad ya indicada de 98.575,1 euros

En el apartado de fundamentos de derecho explica que debe determinarse si el acuerdo por el que se declara al reclamante responsable subsidiario en virtud del artículo 43.1 a) de la LGT es conforme a derecho. Considera aplicable lo previsto en el artículo 35.5 y artículo 41 de la misma Ley General Tributaria, así como el artículo 174 y 176. Rechaza las alegaciones o motivos de impugnación expuestos en la reclamación económico-administrativa, entre ellas la falta de motivación del acuerdo de liquidación provisional, y desestima la reclamación económico- administrativa planteada.

SEGUNDO.

La parte actora en la demanda articula diferentes motivos de impugnación, entre ellos la falta de motivación del acuerdo que declaró la responsabilidad subsidiaria.

En concreto, y en relación con el elemento subjetivo considera o alega que *a lo largo del expediente administrativo se señala que esta parte tiene la condición de administradora de la sociedad al tiempo de presentar las autoliquidaciones pero no realiza ninguna motivación adicional por la que puede advertirse que esta parte realizó una actuación activa y culposa con lo que se aparta de las exigencias del elemento culpabilístico o conducta culposa que ha de darse en la derivación de la responsabilidad.*

Añade que en la amplia motivación lo que se reflejan son alusiones teóricas, genéricas que sirven tanto para esta derivación de responsabilidad como para cualquier otra. Destaca que es la administración la que le corresponde motivar de forma individualizada y personalizada que una conducta es merecedora de sanción pues de lo contrario se estaría violando el Derecho Fundamental a la presunción de inocencia.

Reitera que es a la administración a la que le corresponde acreditar la negligencia y la actitud culposa de la administración con referencia a diferentes sentencias que considera que son favorables a su planteamiento.

En segundo lugar, o como segundo motivo de impugnación, alega la falta de declaración de fallido o inexistencia de responsable solidario, como requisito previo a la declaración de responsables subsidiarios. Considera aplicable lo previsto en el artículo 176 de la ley 58/2003.

TERCERO.

Frente a lo anterior la defensa de la administración Se opone a los diferentes alegaciones o motivos de impugnación que articula la demanda.

En concreto, en relación con la culpabilidad del responsable tributario, expone que debe estarse a lo previsto en el artículo 43.1 a de la Ley General Tributaria y reproduce razonamientos de sentencia De Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2016. Añade que en este caso no se discute que la recurrente era administradora única de la sociedad durante los años 2011 a 2014 fechas en la que se cometieron las infracciones indicadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad.

Y se añade que la recurrente como administradora de una sociedad debió velar por el cumplimiento de las obligaciones mercantiles y tributarias de aquella, sin que su dejación de funciones pueda ser invocada como motivo para que no le fuera derivada la responsabilidad. Considera que también es insuficiente a estos efectos

la alegación formulada de contrario de haber contratado a un profesional externo, asesor fiscal, pues, afirma, ello no determina en todo caso la diligencia en su actuación.

CUARTO.

Planteada la problemática en los términos expuestos y en relación con el motivo de impugnación basado en la incorrecta o insuficiente motivación del acuerdo que declara la responsabilidad subsidiaria debemos partir, lógicamente, de lo previsto en el artículo 43.1 a) de la LGT y la reciente jurisprudencia que lo interpreta.

Tomamos, para ello, la reciente y clarificadora sentencia del **Tribunal Supremo, sec. 2ª, S 20-05-2025, nº 594/2025, rec. 3452/2023** (Planteamiento que se asume y reitera en la posterior sentencia S 17-07-2025, nº 1037/2025, rec. 5815/2023).

En lo que ahora nos ocupa, explica la sentencia que *"La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 31 de enero de 2024, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:*

"[...] 1.1. Establecer si en los casos de responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43.1.a) LGT se produce una inversión del principio del onus probandi, de modo que es el responsable quien debe acreditar el hecho impositivo o extintivo de su responsabilidad, todo ello en una categoría de responsabilidad a la que este Tribunal Supremo otorga índole sancionadora. De ser pertinente esa inversión de la carga de la prueba, indicar cuál es la razón jurídica que la respaldaría....

Concreta el "Marco normativo" en los siguientes términos:

Conforme al auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar los artículos 43.1.a) y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT »] y los artículos 9.3, 103.1 y 106.1 de la Constitución Española, en relación con el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

1. El artículo 43.1.a) de la LGT, bajo la rúbrica de "Responsables subsidiarios", dispone que:

«1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones».

2. A su vez, el artículo 176 LGT, relativo al "Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria", señala que:

«Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario».

3. En último término, el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, relativo al "Derecho a una buena administración", determina que:

«1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular: [...]

c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones».

En el fundamento de derecho TERCERO fija *"Criterio interpretativo de la Sala. Derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT. Carga de la prueba.* Lo reproducimos íntegramente por su innegable interés, siendo nuestro el subrayado.

"1. Conforme al auto de admisión, el objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional, comprende tres cuestiones conexas.

La primera se ciñe a discernir si en los casos de responsabilidad subsidiaria, al amparo del artículo 43.1.a) LGT, se produce una inversión del principio del onus probandi, de modo que es el responsable quien debe acreditar el hecho impositivo o extintivo de su responsabilidad, todo ello en una categoría de responsabilidad a la que este Tribunal Supremo otorga índole sancionadora. Y, de ser pertinente esa inversión de la carga de la prueba, indicar cuál es la razón jurídica que la respaldaría.

En esencia, se contrae a determinar cómo opera la carga de la prueba en aquellos supuestos en los que se ha declarado la responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43.1.a) LGT. Ello requerirá, en primer término, determinar si este tipo de responsabilidad tiene naturaleza sancionadora, lo que es negado

por la sentencia impugnada en casación. Y, en segundo lugar, de ser así, las consecuencias que tiene esa conceptualización jurídica, como manifestación del *ius puniendi*, para los casos de declaración de responsabilidad a los administradores ex artículo 43.1.a) LGT.

2. Esta Sala y Sección, en relación con la derivación de responsabilidad solidaria a los administradores, al amparo del artículo 42.1.a) LGT, así como su precedente normativo contenido en el artículo 38.1 de la LGT de 1963, se ha pronunciado de manera reiterada, en el sentido de que posee una naturaleza sancionadora en consonancia con las sentencias del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (STC 76/1990) y de 27 de marzo de 2006 (STC 85/2006). Así lo ha declarado, entre otras, en las sentencias de 10 de diciembre de 2008, FJ 3º (rec. 3941/2006, ECLI:ES:TS:2008:7359), de 8 de diciembre de 2010, FJ 2º (rec. 4941/2007, ECLI:ES:TS:2010:6125), de 6 de julio de 2015, FJ 3º (rec. 3418/2013, ECLI:ES:TS:2015:3318), de 20 de septiembre de 2016, FJ 4º (rec. 3521/2015, ECLI:ES:TS:2016:4144), 5 de noviembre de 2020, FJ 5º (rec. 1569/2018, ECLI:ES:TS:2020:3742) y, en la más reciente de 7 de febrero de 2023 (rec. 109/2021) en la que se reafirma nuestra jurisprudencia conforme a la cual la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT (EDL 2003/149899) posee naturaleza sancionadora.

Recientemente se ha pronunciado esta Sala sobre la naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el art 43.1.a) LGT. En efecto, en la STS núm. 729/2023, de 5 de junio de 2023 (rec. cas. núm. 4293/2021), cuya doctrina ha sido ratificada en las SSTS núm. 839/2024, de 16 de mayo (rec. cas. 8393/2022) y núm. 1217/2023, de 2 de octubre (rec. 8791/2021), se ha afirmado el carácter sancionador de la responsabilidad exigida a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Hemos declarado en la STS de 5 de junio de 2023, cit., lo siguiente:

«[...] 4. El artículo 43 de la LGT está dedicado, principalmente, a establecer la responsabilidad de los administradores, de hecho o de derecho, de las personas jurídicas. La responsabilidad subsidiaria es un tipo de responsabilidad que, como hemos visto, exige la previa declaración de fallido para responder, no de todas las deudas, sino de la parte que no ha podido ser abonada por el deudor principal.

El supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT requiere la existencia de un requisito objetivo, como es la condición de administrador del responsable y la existencia de infracciones tributarias cometidas por la sociedad mercantil, y de un requisito subjetivo, consistente en la concurrencia de una conducta culpable del responsable, conducta que sería determinante de la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad.

Suele imputarse al administrador el no haber realizado los actos necesarios, de su incumbencia, para cumplir las obligaciones tributarias que se infringieron, o bien haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependieran, e incluso haber adoptado acuerdos que posibilitasen la comisión de tales infracciones, siendo la prueba de la existencia de los requisitos objetivo y subjetivo a cargo de la Administración.

Pues bien, el artículo 43.1.a) de la LGT contempla un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad.

Tal y como recoge el auto de admisión de la Sección Primera, el Tribunal Supremo no se ha pronunciado aún sobre el particular interrogante que suscita este recurso ni sobre el repetido artículo 43.1.a) de la vigente Ley General Tributaria que dio amparo a la responsabilidad derivada a los recurrentes, sin embargo, sí lo ha hecho en repetidas ocasiones sobre el precepto equivalente contenido en la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963). Así, en la sentencia de 9 de abril de 2015, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 1997/2013 (ECLI:ES:TS:2015:1491), se hace un resumen de la jurisprudencia de esta Sala sobre el antiguo artículo 40.1 LGT de 1963 (EDL 1963/94):

«Así, en la Sentencia de esta Sala de 30 de junio de 2011 (recurso de casación 2294/2009), se dio respuesta al tercer motivo de casación, en el que se alegaba infracción del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963) y de la jurisprudencia aplicable por entender que el acuerdo de derivación adolecía de falta de motivación al no reflejar la conducta ilícita en la que incurrió el administrador y ello a través del Fundamento de Derecho Cuarto, en el que se dijo:

" Con relación a los requisitos que exige el art. 40.1, párrafo primero, de la LGT, para derivar la responsabilidad a los administradores esta Sala ha señalado en la Sentencia de fecha 25 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 1597/2005) que de la lectura del art. 40.1 de la LGT «se desprende que la derivación de responsabilidad se fundamenta en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias simples o graves. Dos, por la existencia de obligaciones tributarias "pendientes", en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.

En el primer supuesto, se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que, como sujeto pasivo, es la responsable principal del incumplimiento tributario; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave.

(...)

El incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El administrador de la sociedad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función» (FD Sexto). [En el mismo sentido, Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 5120/2004), FD Primero].

De igual forma, esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha entendido, y ya con respecto a la responsabilidad subsidiaria regulada en el citado art. 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963 (EDL 1963/94), que: «(1º) la responsabilidad alcanza a quienes tuvieran la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (2º) la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y (3º) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad» [Sentencia de 18 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 1787/2005), FD Quinto; en idéntico sentido, Sentencias de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 6738/03), FD Octavo ; de 20 de mayo de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10/05), FD Quinto ; de 20 de enero de 2011 (rec. cas. núms. 2492/2008 (RJ 2011, 479) y 4928/2008), FD Tercero].

También hicimos notar en la Sentencia de 1 de julio de 2010 rec. cas. núm. 2679/2005) que, como ya se dijo en «la sentencia de la Sala Tercera de 31 de mayo de 2007 (RJ 2007, 4871) (rec. casación unif. doctrina núm.. 37/2002), los administradores responsables serán quienes tuvieran esa condición al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo» (FD Cuarto)".»

Al regular el artículo 43.1.a) un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, la consecuencia que se extrae es que, desaparecida esta del mundo jurídico, decae toda responsabilidad no sólo de la sanción, sino también de la liquidación, en su caso, ligada a dicha infracción.

En efecto, el presupuesto de hecho del que surge la atribución de la responsabilidad subsidiaria a los administradores no es otro que la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad en la que han participado, de forma que anulada la infracción tributaria, en este caso por falta de motivación de la culpabilidad, no existe el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, lo que comportará la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pueda mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación.

Ello es consecuencia de que la Ley General Tributaria en su artículo 43.1.a) , como se ha expuesto, recoge un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, que se basa en la comisión de infracciones tributarias por la sociedad. Así ha sido admitido, incluso, por los tribunales económico-administrativos, pudiendo citarse al efecto la resolución del TEAR de Madrid de 22 de diciembre de 2020, en la que razona que la falta de motivación de los acuerdos sancionadores notificados en su día a la sociedad basta para anular la declaración de responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT , notificada al administrador de la sociedad, y concluye en los siguientes términos:

"[...] La falta de motivación de las sanciones de origen hace innecesario la valoración del grado de negligencia imputable al Administrador en relación a las infracciones cometidas por la sociedad, y es suficiente por sí misma para anular el acuerdo de declaración de responsabilidad".

En este sentido, apreciada por la Sala de instancia la falta de motivación de la culpabilidad en la resolución sancionadora, no puede limitarse a excluir del acuerdo de derivación de responsabilidad la sanción impuesta y confirmar la derivación de la liquidación, pues no existe el presupuesto que habilita la derivación de responsabilidad ex artículo 43.1.a) LGT , que no es otro que la existencia de una infracción imputable al declarado responsable.

En definitiva, una vez verificada la inexistencia de una infracción tributaria lícitamente sancionada en la que hubieran participado los administradores de la sociedad, no existía el presupuesto de hecho del que surge la atribución de responsabilidad subsidiaria que, con fundamento en la modalidad de art. 43.1.a) LGT les había sido derivada».

De lo expuesto se desprende sin dificultad que, efectivamente, la vía del artículo 43.1.a) LGT regula un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria de carácter sancionador desde el momento que su presupuesto es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar -como hemos expuesto- la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara.

La perspectiva expuesta se refleja también en la sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo, ECLI:ES:TC:2006:85.

3. A lo expuesto se añade que recientemente, en el mes de septiembre de 2024, el Tribunal de Estrasburgo se ha pronunciado, en el marco del caso Josefa Solanellas (STEDH de 12 de septiembre de 2024 , Josefa Solanellas c. España , recursos 37977/23 y 8275/24), sobre la adecuación al Convenio Europeo de Derechos Humanos de un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria, basado en el artículo 40.1 de la LGT de 1963 (actual (EDL 1963/94) artículo 43.1.a) de la LGT), mediante el que se exigía a la administradora de una sociedad mercantil la cuota tributaria y sanciones impagadas por una sociedad residente en España, que había cometido diversas infracciones tributarias relacionadas con el IVA de 2003. En la sentencia cit. el Tribunal de Estrasburgo ha confirmado la doctrina constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que declara que el régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles tiene naturaleza sancionadora, analizando la situación a la luz de los artículos 6 y 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos , al considerar que se cumplen los requisitos fijados por la doctrina Engel para identificar el carácter penal de una sanción administrativa.

4. Partiendo, pues, de **que este tipo de responsabilidad tiene naturaleza sancionadora, procede ahora examinar las consecuencias que tiene esa conceptualización jurídica**, como manifestación del ius puniendi, para los casos de declaración de responsabilidad a los administradores ex artículo 43.1.a) LGT .

La primera consecuencia que se advierte es que la sentencia impugnada en casación, en cuanto niega el carácter sancionador de esta causa de derivación de responsabilidad, contradice la jurisprudencia de esta Sala contenida, entre otras, en la STS de 5 de junio de 2023 , cit.

Es cierto que las sentencias de esta Sala sobre la naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el art 43.1.a) LGT [SSTS de 5 de junio de 2023 (rec. 4293/2021) (EDJ 2023/597015) y 2 de octubre de 2023 (rec. 791/2021)] son de fecha posterior a la que es objeto de impugnación en este recurso de casación - SAN de 20 de septiembre de 2022 -, sin embargo, debe tenerse en cuenta que la referida sentencia es, a su vez, muy posterior a los reiterados pronunciamientos de esta Sala sobre la naturaleza sancionadora de la derivación de responsabilidad solidaria a los administradores al amparo del art. 42.1.a) y a la doctrina del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (STC 76/1990) (EDJ 1990/4435) y de 27 de marzo de 2006 (STC 85/2006) (EDJ 2006/42716).

Así en la STC 76/1990, de 26 de abril , analizando los arts. 38.1 -actual art. 42.1.a)- y 77.1 LGT de 1963 , se concluyó lo siguiente:

"[...] el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve". Y añade:

"[...] no puede suscitar ninguna duda que la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador y ha de ser respetada en la imposición de cualesquiera sanciones, sean penales, sean administrativas en general o tributarias en particular, pues el ejercicio del ius puniendi en sus diversas manifestaciones está condicionado por el art. 24.2 de la Constitución (EDL 1978/3879) al juego de la prueba y a un procedimiento contradictorio en el que puedan defenderse las propias posiciones. En tal sentido, el derecho a la presunción de inocencia comporta: que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o inculpativos de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio".

A su vez, en la STC 85/2006, de 27 de marzo (EDJ 2006/42716), el Tribunal Constitucional reitera la aplicabilidad de los arts. 24.2) y 25.1) CE al supuesto de derivación de responsabilidad recogido en el citado precepto, declarando:

"[...] en la medida en que ...la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora".

5. Procede, ahora, analizar las consecuencias que la naturaleza sancionadora del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT tiene en el régimen de derechos y garantías del declarado responsable subsidiario. Este análisis resulta particularmente relevante al objeto de determinar las garantías que amparan al responsable tributario subsidiario.

La primera conclusión que se alcanza, a la luz de la jurisprudencia de esta Sala y de la doctrina constitucional, es que entre las garantías que le amparan está la interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador, que resultaría en caso de que la responsabilidad subsidiaria atendiera en exclusiva a la condición de administrador de la persona jurídica, pues se vulneraría el principio de presunción de inocencia.

En efecto, la actual regulación de la LGT, que reproduce la anterior normativa, reformada por la Ley Orgánica 10/1985, configura el ilícito tributario basándose en la culpa, de modo que se descarta directamente un sistema de responsabilidad objetiva. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional en sus SSTC 76/1990, de 26 de abril (EDJ 1990/4435), y 85/2006, de 27 de marzo.

De este modo, no se puede predicar la existencia de una responsabilidad objetiva cuando analizamos la conducta de los responsables solidarios o subsidiarios, pues, como hemos afirmado, debemos predicar la naturaleza sancionadora de este procedimiento de derivación de responsabilidad, lo que implica que, tanto a unos como a otros responsables, les es exigible no sólo la comisión e imputación de los hechos, sino que además se acredite la concurrencia de culpa en la comisión de los mismos.

Es decir, el responsable debe haber proyectado una conducta reveladora de la ausencia de diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica. No nos encontramos, por tanto, ante una responsabilidad objetiva que concorra por el mero hecho de tener la condición de administrador de una sociedad que haya cometido una infracción tributaria, sino que se requiere una determinada conducta culpable.

Ya hemos expuesto que el supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT requiere la existencia de un requisito objetivo, como es la condición de administrador del responsable y la existencia de infracciones tributarias cometidas por la sociedad mercantil, y de un requisito subjetivo, consistente en la concurrencia de una conducta culpable del responsable, conducta que sería determinante de la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad.

Desde esta perspectiva, la declaración de responsabilidad subsidiaria no se satisface mediante el automatismo de identificar la condición de administrador, sino que es preciso algo más. Se exige que los administradores incurran en las conductas específicas que describe el precepto, lo que impone a la Administración Tributaria una explicación de por qué el administrador a quien señala como responsable incurrió en alguna de aquéllas.

6. Es cierto que el artículo 225.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital [«TRLSC»], señala que «Los administradores deberán desempeñar el cargo y cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada uno de ellos», y que el artículo 236 del texto legal ha añadido una nueva presunción - «La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales»-, de forma que liga la culpabilidad con la mera ilegalidad del acto societario, sea cual sea el grado de intervención que el administrador haya tenido en su adopción o ejecución.

Ahora bien, en el supuesto de derivación de responsabilidad que ahora examinamos, la responsabilidad del administrador no nace por la mera conducta de la entidad, sino **sólo por alguna de las conductas** descritas en el artículo 43.1.a) LGT - «[...] no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones»-.

7. Otra garantía que deriva de la naturaleza sancionadora de este tipo de responsabilidad es, por lo que aquí interesa, la no inversión de la carga de la prueba. Ello comporta que le **corresponderá a la Administración la carga de acreditar la existencia de una acción u omisión imputable** y culpable por parte del responsable subsidiario, sin perjuicio de que éste último, una vez probada su responsabilidad, pueda valerse de los medios de prueba que considere oportunos para hacer valer la existencia de un hecho impositivo o extintivo.

Frente a ello, la sentencia impugnada en casación viene a considerar que, impuesta una sanción a la sociedad, de producirse la declaración de fallido, queda abierta la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado con pasividad, dejación o negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones, toda vez que, conforme a la normativa mercantil, los administradores deben desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y un representante leal. Ello ha conducido a la Sala de instancia a considerar que el onus probandi de acreditar el hecho impeditivo o extintivo de dicha responsabilidad recae sobre el administrador, de forma que probado por la Administración tributaria el hecho básico constitutivo de la responsabilidad, es el administrador el que debe acreditar que actuó con diligencia y conforme a la ley.

La posición de la Sala de instancia no puede ser compartida por este Tribunal.

El examen sobre la carga de la prueba del hecho detonante de la derivación no es ajeno, en modo alguno, a la naturaleza sancionadora de la conducta tipificada en el art. 43.1.a) LGT, que no resulta compatible con la atribución al responsable tributario, bajo tal consideración, de la carga de probar su inocencia.

En efecto, será la Administración la que deberá concretar la conducta que determina la negligencia en su actuación del administrador, sin acudir para ello a fórmulas estereotipadas que funden la responsabilidad en su mera condición de administrador y en la referencia a una actitud pasiva, pues tal exigencia es consecuencia directa de la naturaleza sancionadora de este supuesto de derivación de responsabilidad. Será, pues, la Administración la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del presunto responsable, **tenga que aportar los elementos de prueba que fundamenten el presupuesto de esta responsabilidad.**

En consecuencia, no corresponde al administrador probar la inexistencia de culpabilidad, sino a la Administración acreditar la ausencia de diligencia del administrador en el cumplimiento de las obligaciones fiscales del deudor principal. Es más, las dudas que en este ámbito pudieran suscitarse, deberán resolverse aplicando el principio *in dubio pro reo*.

En suma, es a la Administración a la que corresponde probar la concurrencia del elemento subjetivo de la persona que declara responsable subsidiario, sin que exista fundamento legal alguno que permita justificar la inversión del principio del onus probandi teniendo en cuenta que nos encontramos, como se ha expuesto, en una categoría de responsabilidad a la que este Tribunal le ha atribuido naturaleza sancionadora.

8. Analizando a la luz de estas consideraciones el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado por la Administración el 24 de noviembre de 2014, se advierte que resulta contrario a la doctrina expuesta al haberse centrado únicamente en la condición de administrador del recurrente en la fecha en que se cometió la infracción, sin acreditar una determinada conducta culpable, invirtiendo el principio de la carga de la prueba al exigir al declarado responsable que acredite un hecho negativo, cual es la ausencia de la falta de diligencia para eximirse de la responsabilidad subsidiaria que le ha sido atribuida automáticamente por la Administración, y atendiendo al escaso esfuerzo probatorio del que se ha valido la Administración para desvirtuar la presunción de inocencia del responsable subsidiario".

QUINTO.

Tomando como referencia la anterior doctrina jurisprudencial y comenzando con el análisis de la problemática que nos ocupa, ponemos de manifiesto que de la sentencia arriba transcrita resulta que, a efectos de considerar debidamente motivada la resolución o acuerdo de derivación de responsabilidad, debe tenerse en cuenta únicamente lo razonado, explicado y justificado en la resolución que la declara, sin que dicha motivación pueda incorporarse en la resolución que desestima la reclamación económico-administrativa. Así lo impone el carácter o naturaleza sancionadora de la decisión que se adopta.

Pues bien, analizando el contenido de la resolución de fecha 28 de septiembre de 2020 debemos concluir que su motivación no cumple con las exigencias que incorpora la sentencia del Tribunal Supremo arriba transcrita. De hecho, responde a un planteamiento distinto y ya superado por esa doctrina jurisprudencial.

Así, en primer lugar, y pese a su extensión, no deja de reflejar unos razonamientos estereotipados o generales, con reiteradas reproducciones de fundamentos jurídicos de resoluciones del TEAC o de sentencias de Tribunales de Justicia, pero que no se proyectan sobre las específicas circunstancias del caso.

En segundo lugar, conectado a lo anterior, no concreta la específica conducta que se imputa al administrador, de las 3 que se prevén en el artículo 43, a ni tampoco detalla la conexión de esa conducta u omisión con la específica actuación constitutiva de la infracción cometida por la Sociedad Limitada. En el apartado correspondiente a este requisito no dejan de utilizarse fórmulas genéricas y de hecho no llega a concretarse cuál de las 3 conductas previstas en el artículo 43.1 se imputa al administrador.

En tercer lugar - y esto explica lo anterior- parte de la premisa, y así lo indica literalmente en varios párrafos, de que es el administrador el que debe acreditar que ha actuado diligentemente, trasladando, en definitiva, a dicho administrador la carga de la prueba de acreditar su inocencia. Paralelamente viene a asumir también en diferentes apartados o párrafos que consta acreditada su condición de administrador en la fecha en la que tuvo lugar los incumplimientos tributarios y que ello es suficiente para declarar su responsabilidad, si no se acredita haber actuado diligentemente.

Sin ánimo de ser exhaustivo y a modo de ejemplo en la página 12 de la resolución se motiva que: *"... Pesando sobre el administrador una presunción de culpa dado que la normativa mercantil reguladora de su responsabilidad incorpora una regla de inversión de la carga de la prueba de su culpabilidad-susceptible de ser destruida mediante prueba de en contrario-en la medida en que se presume su concurrencia cuando el acto contravenga la ley o los estatutos sociales"*

En el mismo folio se razona también: *"La conclusión es que los administradores tienen la obligación de adoptar las medidas necesarias para asegurar una ordenada gestión societaria, contando con los medios jurídicos para realizar su función, siendo responsables del resultado de la misma, excepto que resulte acreditado que emplearon todos los instrumentos jurídicos a su alcance para conocer y corregir la situación prohibida por la ley".*

En esa misma línea en la página 13 se razona que: *"Precisamente por ello, debe ser el administrador el que acredite que ha actuado con la diligencia debida, probando, cuando menos, que actuó diligentemente y que realizó las actuaciones tendentes a evitar las infracciones cometidas, y ello porque el administrador tenía un especial deber de velar porque tales infracciones no se cometiesen, y de no acreditar el administrador su diligencia se verá ratificada la responsabilidad".*

De igual forma, y como también se razona en la sentencia del Tribunal Supremo arriba transcrita, resulta notoriamente insuficiente a estos efectos la mera remisión a lo previsto en los artículos 225 y 236 de la ley de Sociedades de Capital.

En definitiva, como hemos adelantado, y como se concluye en la sentencia del Tribunal Supremo que tomamos como referencia, esa motivación responde a un planteamiento no correcto y disconforme con la naturaleza sancionadora de la resolución que declara la responsabilidad subsidiaria y puesto que la misma es la que debe sustentar la decisión, esta última debe ser declarada no conforme a derecho.

Procede por ello la estimación del recurso contencioso administrativo planteado.

SEXTO.

En materia de costas procesales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, no resulta procedente de imponerlas a la administración demandada pese a estimarse el recurso contencioso administrativo, por la concurrencia de serias dudas de derecho. Se está aplicando una reciente jurisprudencia que ha venido a clarificar la problemática en los términos que hemos expuesto en esta sentencia.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación;

FALLO

Estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de **DOÑA Estela** **contra** la resolución del del TEAR de Andalucía de 28 de junio de 2021 (Procedimiento 04-01500-2020) que desestima la reclamación económico-administrativa planteada frente al acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria de 28 de septiembre de 2020 dictado en virtud del artículo 43.1 a) de la ley 58/2003, por Deudas y sanciones tributarias de la sociedad DIRECCION000, ascendiendo el alcance de la derivación al importe de 98.575,1 euros, que por no ser conforme a derecho anulamos, así como el acuerdo que confirma.

Sin imposición de costas procesales.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo. El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre. En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Diligencia.-Entregada, documentada, firmada y publicada la anterior resolución, que ha sido registrada en el Libro de Sentencias, se expide testimonio para su unión a los autos. Doy fe.