



Roj: **STS 1044/2026 - ECLI:ES:TS:2026:1044**

Id Cendoj: **28079130022026100075**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/03/2026**

Nº de Recurso: **5800/2023**

Nº de Resolución: **310/2026**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 2734/2023,**
ATS 6224/2024,
STS 1044/2026

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 310/2026

Fecha de sentencia: 12/03/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5800/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/03/2026

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

Procedencia: SECCION 3ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5800/2023

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 310/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 12 de marzo de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5800/2023**, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 30 de mayo de 2023, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 1088/2022. Ha comparecido como recurrida la procuradora doña María Carmen Jover Andreu, en nombre y representación de **DON Joaquín**.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 30 de mayo de 2023, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Estimar el recurso contencioso administrativo nº 1.008/2022, interpuesto por el Procurador Sra. Jover Andreu, contra resolución del TEARV de 28-06-2022, en reclamación NUM000, la que se estima contraria a derecho, y en consecuencia, se anula; con expresa imposición de las costas a la Administración [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el Abogado del Estado presentó escrito de preparación de recurso de casación el 11 de julio de 2023.

2. El escrito de preparación del Abogado del Estado, tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como norma jurídica que, en principio, habrá de interpretarse el artículo 41, en relación con el 188.3 LGT y los artículos 1, 31 y 69.c) LJCA.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 20 de julio de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, ha comparecido como recurrente el 2 de agosto de 2023; y la procuradora Sra. María Carmen Jover Andreu, como recurrida, lo ha hecho el 4 de octubre de 2023, ambos dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 22 de mayo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si forma o no parte del procedimiento sancionador el acuerdo por el que se exige a los infractores o a los responsables tributarios la reducción previamente aplicada, ex art. 188.3 LGT, sobre la sanción de la que responden, ante el incumplimiento de los requisitos a los que el precepto condiciona la reducción [...]"

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 16 de julio de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] A la vista de las consideraciones anteriores, la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se fije la doctrina anteriormente expuesta y, en consecuencia, se declare que la sentencia de instancia ha infringido los preceptos invocados, correctamente interpretados de acuerdo con la misma. Y en su virtud, solicita de la Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a Derecho, la Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana impugnada [...]"

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

Por providencia de la Sala de 21 de noviembre de 2024, después de la constancia de que había transcurrido el plazo concedido al recurrido don Joaquín para presentar el escrito de oposición, se le tuvo por decaído en su derecho, quedando las actuaciones concluidas para votación y fallo.



QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 3 de marzo de 2026, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación, según es expresado en el auto de admisión consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si forma o no parte del procedimiento sancionador el acuerdo por el que se exige a los infractores o a los responsables tributarios la reducción previamente aplicada, ex art. 188.3 LGT, sobre la sanción de la que responden, ante el incumplimiento de los requisitos a los que el precepto condiciona la reducción.

Sin embargo, como vamos a razonar seguidamente, las circunstancias del caso hacen inviable que en este recurso de casación declaremos como procedente doctrina jurisprudencial alguna, porque la que se estableciera, en un sentido u otro, sería inservible para decidirlo, dado que la sentencia de instancia no interpreta en absoluto los preceptos sustantivos que se dicen infringidos ni fundamenta su fallo estimatorio en la aplicación de las normas sobre la reducción de las sanciones (art. 188.3 LGT).

SEGUNDO.-Antecedentes de hecho del asunto.

Los antecedentes del asunto ponen de relieve que la sentencia de instancia ha incurrido en una patente incongruencia, porque ha abordado el examen de un acto no impugnado (la sanción que fue objeto de derivación de responsabilidad subsidiaria, a los efectos de la aplicación al responsable subsidiario, ex art. 40.1.1. LGT de 1963), mientras guarda un silencio absoluto sobre el acto efectivamente impugnado (relativo a la exigencia de reintegro del importe de la reducción previamente aplicado).

Todo lo que rodea las decisiones adoptadas en este asunto resulta confuso, agravada tal confusión por la falta de comparecencia en el recurso de casación del favorecido por la sentencia, Sr. Joaquín . Pero la lectura de la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana aclara qué fue lo recurrido y qué no lo fue en esa vía previa y, por tanto, también en el proceso judicial.

Estos son los hechos, sobre los que no hay discrepancia entre las partes:

1º) El 7 de septiembre de 2019, se formularon por el Sr. Joaquín dos reclamaciones diferentes ante el Tribunal Económico-Administrativo de la Comunidad Valenciana -TEARCV-. En ellas se impugnaron los siguientes actos administrativos: 1) el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria derivada al Sr. Joaquín , en su condición de administrador, en virtud de lo establecido en el artículo 40.1,1º de la LGT 1963, por deudas de la mercantil CONSTRUCCIONES KER SA (recl. nº NUM001); y 2) la reclamación contra el acto que exige sin reducción la sanción derivada (NUM002).

Las citadas reclamaciones fueron acumuladas y resueltas conjuntamente, mediante acuerdo de 28 de junio de 2022.

2º) La reclamación primera de las mencionadas -la entablada contra el acto de derivación de responsabilidad, nº NUM001 , fue desestimada, sin que conste que hubiera sido impugnada por el Sr. Joaquín ; y la segunda reclamación, la nº. NUM002 , relativa a la improcedencia de la reducción del importe de la sanción, fue estimada, pero con retroacción de actuaciones. Esto es, se anuló el acto por no constar en el expediente ni el acuerdo, ni su acuse de recibo.

3ª) Lo cierto es que la Administración, en ejecución de esa resolución favorable, en la parte estimatoria, dictó el 27 de mayo de 2019 un segundo acuerdo, de exigencia del importe de la reducción de la sanción impuesta al deudor principal por el IS 2000-2002, que luego fue derivada.

4ª) En virtud de escrito de 17 de julio de 2019, el recurrente dedujo nueva reclamación, esta vez contra ese acuerdo de ejecución cuyo objeto era la exigencia de reducción de la sanción, esto es, frente al acto de ejecución de la resolución del TEARV que ordenó la retroacción al efecto. Esta segunda reclamación, acotada objetivamente en la forma que hemos visto, fue desestimada en virtud de acuerdo de 28 de junio de 2022, el único recurrido.

Por tanto, es ajeno a esa segunda reclamación y la resolución del TEARV correspondiente, la parte del acuerdo primero del TEARV, en lo que respecta a la derivación de responsabilidad subsidiaria, del que no sabemos bien qué pasó, si quedó firme o dio lugar a otro recurso diferente. Pero importa destacar que la cuestión relativa a



la derivación de responsabilidad del Sr. Joaquín no era objeto del recurso de instancia, limitado obviamente por el escrito de interposición.

5º) El problema es que, en relación con esta segunda reclamación, la única que contiene el acto susceptible de revisión judicial, el recurrente adujo en su demanda solo determinados motivos de fondo, relativos todos ellos, bien a la derivación de responsabilidad subsidiaria, bien a las sanciones mismas.

Obviamente, ambas cuestiones están relacionadas, pues para determinar si la reducción del art. 188.3 LGT es correcta o no, debe conectarse esa exigencia con el hecho de haber recurrido el acto de derivación -o, en su caso, la sanción misma-. Esto es, se le exige en el art.188.3.b): *"cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción"*.

En el recurso contencioso-administrativo seguido ante la Sala de este orden jurisdiccional con sede en Valencia, se identificó correctamente el acto recurrido, que no era otro que el de exigencia del importe de la reducción de la sanción, dictado en ejecución de una resolución del TEARV.

De hecho, la propia sentencia aquí impugnada identifica correctamente el acto que se recurre, el de exigencia de la reducción de la sanción:

"En el acuerdo, el Tribunal desestima la reclamación al constar desestimada la reclamación interpuesta contra el acuerdo de derivación de responsabilidad, no habiendo satisfecho la deuda en periodo voluntario procede confirmar el acuerdo de exigencia de la reducción en la sanción, por cuanto se infringe lo dispuesto en el art. 188.3 LGT ,al quedar condicionada la reducción al ingreso en periodo voluntario, en los plazos fijados, aplazamiento o fraccionamiento y, a la no interposición de recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad".

Sin embargo, pese a la claridad con la que aparecía el objeto impugnatorio en el pleito de instancia, la sentencia a quo, a la hora de fundamentar el fallo, no tuvo en cuenta ese dato esencial, esto es, la diferencia entre los dos actos distintos objeto de reclamación originaria: el primero, la declaración de responsabilidad subsidiaria, que comprendía sanciones impuestas al deudor principal, la cual no era, con toda evidencia, objeto del proceso. En realidad, solo examina los motivos esgrimidos en la demanda, todos ellos referidos a esa derivación de la responsabilidad o a la sanción. La propia sentencia los recoge:

1. Caducidad, alegando que no se le dio opción para efectuar alegaciones sobre la pérdida de la reducción con lo que el procedimiento está caducado;

2. La derivación de la responsabilidad ha tenido lugar en periodo en que el Sr. Joaquín , según afirma, no era administrador de Construcciones Ker, ni en 2000 ni en parte del 2001 tampoco, con lo que, al faltar el elemento subjetivo necesario, no cabría derivar la responsabilidad subsidiaria;

3. Que el motivo origen de la deuda derivada no aparece concretado. Solo se mencionan gastos de tarjeta no deducibles, lo que provoca una situación de indefensión, porque es alguien sin preparación para entender la materia contable y fiscal, al margen de tener contratada a un asesor fiscal, por lo que no podía tener conocimiento de los gastos y su deducción;

Y 4. Invoca el principio de personalidad de la pena, que la liquidación fue abonada y que la sanción al estar suspendida por el recurso pendiente, y el que de no estar suspendida también se hubiera abonado, teniendo la Administración que probar que la actuación del demandante ha provocado una infracción o ha consentido la misma, pero se limita, sin más a ligar la figura del administrador con la infracción, sin establecer un nexo causal entre su actuación como administrador y el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Todos los motivos se refieren, sin excepción, a la derivación de responsabilidad subsidiaria -salvo el cuarto, orientado a las sanciones-, pero en ningún caso se esgrimió motivo alguno encaminado a demostrar la invalidez del acto verdaderamente impugnado, el cual hemos reseñado repetidamente, con fundamento en el art. 188.3 LGT, debido a infracciones propias.

Sin embargo, la sentencia de la Sala de Valencia, de manera que no puede ser calificada sino de sorprendente, se abstiene de analizar el acto impugnado (la reducción de la sanción); como tampoco el acuerdo de derivación del art. 40 LGT 1963, sino que, directamente y sin que nadie lo hubiera pedido, examina la legalidad de la sanción -que, clamorosamente, no era objeto del recurso-:

"[...] Es consolidado criterio jurisprudencial (STS 7 y 26 de julio de 1997 , 9 de diciembre de 1997 , 18 de julio de 1998 , 17 de mayo de 1999 , 2 de diciembre de 2000 , 7 de abril de 2001 y 3 de junio de 2002 , entre muchas otras) que toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscritas en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, con completa proscripción de la imposición de sanciones por el mero resultado, ni antes ni después de la reforma introducida



en la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, conforme ya tuvo ocasión de declarar la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/96, de 26 de abril .

En este mismo sentido debe también tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional, en su sentencia nº 164/2005 viene a establecer, con cita de la STC 96/1990 , que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, sino que en esta materia rige el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, por lo que cabe apreciar vulneración de la presunción de inocencia cuando se impone una sanción por el mero hecho de no ingresar, sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, ya que no se puede sancionar por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere.

Así, en la resolución sancionadora, se intenta sustentar la existencia del elemento subjetivo del injusto tributario, exclusivamente, en apelaciones a la claridad de la norma infringida, el ejercicio de una actividad económica o en la inexistencia de causas de exoneración de la responsabilidad, sin que conste el necesario enlace argumentativo entre los elementos objetivos de la infracción (que sí aparecen concretados) y la conclusión de culpabilidad. En consecuencia, aunque se expresan los elementos objetivos y descriptivos de la infracción, es de advertir que la Administración no ha realizado una valoración concreta y circunstanciada de la conducta llevada a cabo por el sujeto pasivo más que en función del resultado, y no hace ninguna mención de los elementos de la conducta del sujeto pasivo en los que funda su juicio de culpabilidad, a partir de los que pueda inferirse el dolo o culpa del sujeto pasivo, lo que viene a significar que no ha sido acreditada debidamente por parte de la Administración la concurrencia de todos los elementos determinantes de la infracción y, por tanto, debe ser anulada la sanción impuesta, al haber sido apreciada la infracción en función del mero resultado de la conducta llevada a cabo; máxime teniendo en cuenta la doctrina jurisprudencial al respecto (véase, a título de ejemplo, la STS 6.6.2008), la que, entre otras cosas, establece que *«la simple afirmación de que no se aprecian <<dudas interpretativas razonables basadas en una especial complejidad de las normas aplicables>> no constituye suficiente fundamentación de la sanción...»* o que es al órgano sancionador a quién corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad, de manera que no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuáles la tesis del infractor es claramente rechazable... Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad...

...En conclusión, estamos ante una motivación que describe la conducta antijurídica del recurrente y realiza diversas argumentaciones genéricas sobre su obligación de tributar correctamente y de una necesaria diligencia en tal cometido, pero no desciende al caso concreto y lo analiza en la vertiente subjetiva de la conducta infractora, no nos explica en qué consiste la falta de diligencia o la negligencia del actor.

Basta la lectura del acuerdo sancionador para constatar que no cumple con las exigencias que dimanarían del principio de culpabilidad y su necesaria motivación, en la medida en que se expone una conducta antijurídica pero no se explica de forma individualizada y con sujeción a la concreta conducta del sujeto pasivo su culpabilidad, sin realizar una descripción específica de la misma, sin imputarle una actuación culposa o dolosa.

Puede afirmarse que se está ante un supuesto en que el órgano competente para sancionar ha impuesto una sanción por el mero resultado de la regularización, sin un adecuado examen de la específica actuación del recurrente, deduciendo la existencia de una infracción a partir de una conducta analizada solo de manera objetiva, sin razonar la culpabilidad ni la causa por la que la conducta del actor era merecedora de la imposición de una sanción. En consecuencia, la demanda debe estimarse".

En tales condiciones de incongruencia, tanto omisiva como excesiva, de que adolece la sentencia que impugna la Administración, se aprecia que el auto de admisión, cuya pregunta se ha transcrito más arriba, no sirve para resolver el recurso, porque se nos interroga sobre la interpretación del art. 188.3 LGT.

La abogada del Estado trata, entonces, de darle un sentido a la fórmula de interés casacional: parte de la idea de que el acuerdo por el cual se exige a los infractores, o a los responsables tributarios, en caso de sanciones, esa reducción del art. 188.3 LGT, al no formar parte del procedimiento sancionador, no permite extender la impugnación a la sanción misma.

Sin embargo, no es esa la razón de la limitación impugnatoria que se propugna, sino el hecho procesal de que el acuerdo sancionador, como sucede de igual manera con el de derivación de responsabilidad, no forman parte del objeto de este recurso, por ser ajeno al ámbito definido por la vía previa.



Cabe añadir que, en la hipótesis de que se hubiera impugnado el acto de derivación de responsabilidad subsidiaria, en tanto aquí comprensivo de sanciones, sí cabría controvertir válidamente la improcedencia de la sanción (art. 174 LGT), posibilidad que esta Sala ha respaldado muy reiteradamente.

De esa manera, si se hubiera recurrido el acuerdo de derivación de responsabilidad -lo que, con toda evidencia, no ha sido aquí lo ocurrido- sería admisible esa extensión impugnatoria, con el efecto de que, eliminada eventualmente la sanción, por ejemplo, por falta de culpabilidad, o de motivación, decae la transmisión de esa sanción, por vía de derivación, esto es, de algo que no existe legalmente. Sin embargo, para debatir con éxito sobre la reducción del importe de la sanción o su revocación (art. 188.3 LGT), que es lo que realmente se impugna, no otra cosa, sería preciso constatar que se cumplió la condición de no haber impugnado la sanción, o la derivación, lo que claramente no sucede.

En consecuencia, una cosa es que, si se recurre el acto de derivación de responsabilidad, quepa dirigir motivos de nulidad, para anularla, contra la sanción derivada (lo que sí se podría hacer); y otra bien distinta es que tal impugnación sea posible si lo que se ventila en el proceso es un acto distinto.

TERCERO.-Inviabilidad de establecer doctrina en este recurso.

En definitiva, no podemos formar doctrina de interés casacional sobre una cuestión, la atinente al art. 188.3 LGT, para dilucidar si forma parte o no del procedimiento sancionador, porque cualquier respuesta que diéramos para despejar esa incógnita no resolvería el litigio. La sentencia es, en todo caso, errónea, por incurrir en una grave incongruencia, al resolver sobre lo que no se le ha pedido y, al tiempo, al no decir nada sobre la impugnación del acto impugnado. En tal situación, la sentencia de instancia debe ser casada, por ser contraria a Derecho, en cuanto a la congruencia en que incurre; y el litigio de instancia debe ser desestimado, ya que la demanda, como hemos visto, se centró únicamente en la discusión del acuerdo de derivación, que no era el impugnado ni podía ya serlo, prescindiendo por completo de la alegación de motivo alguno encaminado a obtener la nulidad del acto efectivamente recurrido.

Por lo tanto, por lo dicho, no cabe establecer doctrina, que no sería válida para, sobre la base de la fijada, resolver el recurso de casación.

CUARTO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

1º)Ha lugar al recurso de casación deducido por la Abogada del Estado, en la representación que por ley ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 30 de mayo de 2023, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el recurso nº 1088/2022, sentencia que se casa y anula.

2º)Se desestima el recurso nº 1088/2022, entablado por el Sr. Joaquín contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatoria de la reclamación NUM000 interpuesta contra el acuerdo de exigencia de reducción en sanción correspondiente a derivación de responsabilidad subsidiaria.

3º)No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.