Roj: **STS 2161/2025** - **ECLI:ES:TS:2025:2161**

Id Cendoj: **28079130022025100094**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **20/05/2025**
Nº de Recurso: **3452/2023**
Nº de Resolución: **594/2025**
Procedimiento: **Recurso de casación**
Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

FONDO DOCUMENTAL CE

R. CASACION núm.: 3452/2023

Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 594/2025

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 20 de mayo de 2025.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **3452/2023**, interpuesto por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de don **Isaac** , contra la sentencia dictada el 20 de septiembre de 2022 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1036/2018.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 20 de septiembre de 2022 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 1036/2018 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 30 de mayo de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución del recurso de reposición promovido contra el acuerdo de derivación de responsabilidad de 24 de noviembre

de 2014, por el que se declara responsable subsidiario a don Isaac en relación con las deudas de la entidad Costa ***Villaverde,*** S.A., correspondientes al IVA de los ejercicios 2006 a 2008 y expediente sancionador.

La sentencia aquí recurrida, que cuenta con el voto particular discrepante de dos magistrados de la Sala, tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLAMOS: Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por el Procurador de los Tribunales MARÍA JESÚS MATEO HERRANZ, en nombre y en representación de Isaac contra la resolución de fecha 30 de Mayo de 2018 dictada por el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL por la que se desestima el recurso de reposición presentado contra la resolución de fecha 9 de MARZO del 2015, por la que se desestima la solicitud de anulación del ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD de fecha 26 de NOVIEMBRE del 2014 por importe de 355.263,50,42 €, en relación a la deuda por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los Ejercicios 2006-2008, así como la LIQUIDACIÓN de fecha 8 de Noviembre del 2011 en concepto de SANCIÓN por importe de 244.278,09 EUROS; resolución que confirmamos por ser conforme a derecho.

Sin expresa imposición de costas».

2. Presentada por la parte recurrente solicitud de complemento de sentencia, fue desestimada por auto de la Sala de fecha 20 de diciembre de 2022.

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de don Isaac , preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) Los artículos 43.1.a) y 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»], en relación con el artículo 25 de la Constitución española [«CE»], porque la sentencia establece una «inversión del principio del "onus probandi"», al entender que es al demandante a quien corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de la responsabilidad.

(ii) El artículo 24 CE en relación con los artículos 105 LGT y 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, al no haber practicado la Administración Tributaria ni el Tribunal Económico-administrativo Central [«TEAC»] las pruebas solicitadas en la vía administrativa.

(iii) El artículo 176 LGT y el artículo 41 CDFUE, por no haberse dirigido la Administración primero contra el responsable solidario.

2. La Sala de instancia, por auto de 25 de abril de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de don Isaac , como parte recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. 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 impeditivo 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.*

1.2. *Aclarar si infringe el derecho fundamental a la defensa y a no padecer indefensión el hecho de que una prueba de descargo, solicitada y negada al derivado tributario en las vías administrativa previa, no pueda practicarse en sede judicial bajo pretexto del tiempo transcurrido, a pesar de haberse acordado su práctica (requerimientos a terceros para aportar facturas).*

1.3. Precisar si el *artículo 176 LGT otorga libertad a la Administración tributaria para elegir a quién derivar la responsabilidad; o si, por el contrario, la acción recaudatoria debe dirigirse, en primer lugar, a los responsables solidarios y, sólo descartados estos, a los responsables subsidiarios.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 43.1, a) y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2. 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.

3.3. Los artículos 24 y 25 de la Constitución española.

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".

2. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en la representación ya acreditada de don Isaac , interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 13 de marzo de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

En relación con la primera cuestión de interés casacional, denuncia que la sentencia infringe el artículo 43.1.a) LGT, en relación con la carga de la prueba por "[...] declarar que no nos encontramos ante un supuesto de naturaleza sancionadora y, en consecuencia, basta con que se pruebe la condición de administrador para que se produzca una inversión de la carga de la prueba: *"(...) por la inversión del principio del "onus probandi", es al demandante a quien corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de la responsabilidad, puesto que, probado por la Administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al recurrente acreditar que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley"*. Es decir, probada la condición de administrador se invierte la carga de la prueba sobre la culpabilidad. Sin embargo, los dos votos particulares consideraban que, como procedimiento con una naturaleza sancionadora,

debió estimarse el recurso.

Sostiene que el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria tiene una naturaleza sancionadora, como así se desprende del Auto de admisión y del voto particular en consonancia con la doctrina emitida por esta Sala. Y aceptado que sí tiene carácter sancionador, el efecto es que no existe inversión de la carga de la prueba y debe ser la Administración la que pruebe por qué el responsable no ha realizado los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones de la sociedad. Es decir, no basta con que pruebe que el recurrente tenía la condición de administrador, sino que la Inspección debe probar que, el menos, actuó sin guardar la exigible diligencia.

Recuerda que la inversión de la carga de la prueba en materia sancionadora es una garantía constitucional que resulta de los artículos 24 y 25 CE.

En conclusión, estima que el carácter sancionador exige que la Administración justifique en el acuerdo de derivación de responsabilidad por qué el administrador no realizó los actos de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones, sin que baste con acreditar la condición objetiva de administrador.

Entiende que procede fijar como doctrina que no se produce una inversión del principio de *onus probandi*, de modo que es la Administración la que debe acreditar el presupuesto de hecho determinante de la derivación de la responsabilidad.

En el presente supuesto, no se discute que el recurrente fuera el administrador cuando sucedieron los hechos, si bien recalca que no era el administrador cuando se produjo la inspección. El problema es que no se aportaron las facturas por el nuevo administrador, sin que se pueda aplicar una culpa *in vigilando* dado que no tenía acceso a las mismas en el momento de la inspección y, además, la Administración negó la práctica de la prueba.

En relación con la segunda cuestión de interés casacional, denuncia la vulneración del derecho a la buena administración, como consecuencia de la negación de la prueba interesada. Recuerda que la Audiencia Nacional declaró pertinente y útil una prueba, que no pudo efectuarse finalmente debido al tiempo transcurrido. Se trataba del requerimiento a los emisores para que aportaran las facturas a las que el recurrente no tenía acceso al no ser el dueño y no ser el administrador.

Esta prueba acordada por la Audiencia Nacional no pudo practicarse dado que no se conservaban las copias de las facturas.

Reitera que la Administración tenía que haber solicitado de oficio las facturas en el seno del procedimiento inspector, al desarrollar su tarea de comprobación. Sostiene que la petición de prueba a la Administración era pertinente, útil y decisiva. Su negación, cuando pudo practicarse, ha condicionado la imposibilidad de su práctica por lo que la indefensión debe generar la nulidad del acuerdo de derivación de responsabilidad. Obviamente, dicha doctrina resulta aplicable con más rigor al ámbito sancionador, en el que la Administración debe probar con rotundidad el hecho, rigiendo, en caso de duda, el principio *in dubio pro reo*.

Concluye que debe fijarse como doctrina que la imposibilidad de practicar, por motivos imputables a la Administración, una prueba útil y pertinente, cuya práctica podría haber dado lugar a una resolución diferente, ocasiona una indefensión material y la consecuencia jurídica es la nulidad del acuerdo de derivación.

En último término, respecto de la tercera cuestión de interés casacional, alega la infracción del artículo 176 LGT y del principio de buena administración (artículo 41 CDFUE) "[...] por no haberse dirigido la Administración primero contra el responsable solidario al considerar la Sentencia que " *la Administración tributaria elige frente a quien ejercita la derivación de responsabilidad y eso no puede ser objeto de la presente resolución*".

Afirma que el tenor literal del artículo 176 LGT no deja lugar a dudas: primero debe dirigirse la acción contra los responsables solidarios y, una vez declarados fallidos, contra los responsables subsidiarios.

Concluye que debe fijarse como doctrina que el artículo 176 LGT no otorga libertad alguna a la administración tributaria para elegir a quién derivar la responsabilidad, de modo que la acción recaudatoria debe dirigirse, en primer lugar, frente los responsables solidarios y, sólo descartados estos, frente a los responsables subsidiarios.

En relación con las pretensiones deducidas y los pronunciamientos solicitados señala que "[...] la sentencia recurrida debe ser casada y, de conformidad con el artículo 93.1 LJCA, estimado el recurso contencioso-administrativo y anulado el acuerdo de derivación de responsabilidad discutido".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que, estimando el recurso, (i) case la Sentencia impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, (ii) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto y, por tanto, (iii) anule el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, (iv) con imposición de las costas causadas a la parte recurrida".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 20 de mayo de 2024.

Parte de que es doctrina jurisprudencial de esa Sala, en sus recientes fallos de 5 de junio de 2023 c. 4293/2021 y 2 de octubre de 2023 c. 8791/2021, el carácter sancionador de la responsabilidad exigida por el artículo 43.1.a) 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.

El auto de admisión extrae directamente de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT/2003, como consecuencia, una inversión del principio del *onus probandi*, principio que, en el ámbito sancionador, determinaría la atribución a la Administración tributaria, como acusadora (aplicando los principios y garantías sancionadoras básicas, por todos conocidas, recogidas, por ejemplo, en la STC 85/2006, citada) la carga de probar la no realización por el administrador de los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones de la entidad, guardando la debida diligencia, frente a la regla inversa de que, una vez probado por la Administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad, correspondería al mismo acreditar el hecho impeditivo o extintivo de su responsabilidad.

Afirma que no se puede obviar un hecho básico que sirve de presupuesto, según el acuerdo de derivación, a la responsabilidad exigida, y que no es otro que la " *dejación de funciones*" en su condición de administrador de la sociedad. Señala que, siendo las deudas derivadas, tanto en concepto de liquidación como de sanción por IVA, de los ejercicios 2006 a 2008, no se discute que el recurrente en esos periodos era administrador de la sociedad DIRECCION000 .

Sostiene que, en este caso se "[...] achaca por la Administración tributaria al recurrente una clara dejación de funciones al dejar de ingresar la cuota tributaria correspondiente de esos periodos, infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT/2003, a la que la sociedad, deudora principal, prestó, -no lo olvidemos- conformidad (página 9 del acuerdo de derivación), con lo que ello supone de aceptación de los hechos que sirvieron de base al acta, a la liquidación y luego a la sanción impuesta".

Considera que los problemas de salud cuando el recurrente no era ya el administrador resultan irrelevantes y especifica que concurren los requisitos exigibles para apreciar la responsabilidad: a) dejar de ingresar por el concepto de IVA, ejercicios 2006 a 2008, b) condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción y c) una conducta ilícita del administrador reveladora, al menos, de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones.

Advierte que, en relación con este último requisito, es suficiente una conducta pasiva, pues el administrador lo que incumple es una obligación de diligencia o vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, y por eso le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia.

Recuerda que la responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT que viene a denominarse "el administrador infractor" siempre se ha entendido fundamentada en el incumplimiento de la culpa *in vigilando*, en la quiebra de los normales deberes del administrador, de suerte que la conducta específica en el administrador es distinta de la que generó la sanción en la mercantil administrada.

Aduce que la Administración tiene derecho a pedir una explicación y que el administrador tiene la obligación de darla y esto no es inversión de la carga de la prueba, ni responsabilidad objetiva, sino un mero desplazamiento de la carga de la prueba por virtud del principio de facilidad probatoria.

De conformidad con lo dispuesto en la jurisprudencia, entre otras, STS de 25 de febrero de 2010, rec. 5120/2004, el administrador de la sociedad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que estas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función.

Añade que las materias que por diversas circunstancias resultan objetivamente difíciles de probar, suelen hacerse acreedoras del favor *probationis* y este es un mecanismo corriente del que no puede ser ajeno el acreedor público.

Se remite a la jurisprudencia de la Sala Civil, para reiterar que el administrador debe velar por el cumplimiento de las leyes incluidas las tributarias y el hecho de que nos encontremos en el ámbito sancionador solo implica que ese incumplimiento ha sido especialmente grave.

Entrando en la cuestión de la carga de la prueba, señala que desconoce qué actuación inquisitiva tendría que realizar la Administración tributaria para imputar al mismo la responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT/2003 al tratarse de una conducta puramente omisiva.

Concluye que "[...] debe rechazarse el recurso en este punto y declararse que, en base al principio de facilidad probatoria, que serviría para invertir en este caso la carga de la prueba, corresponde al propio administrador probar que actuó con la diligencia debida, exigible legalmente y que, por tanto, de no acreditarlo, resultaría responsable subsidiario de la deuda tributaria incluida la sanción del artículo 43.1.a) LGT/2003".

En relación con la segunda cuestión de interés casacional, niega que se hubiera producido infracción alguna del derecho fundamental a la defensa y a padecer indefensión, pues la primera vez que el recurrente solicita que se recaben las facturas correspondientes a las operaciones regularizadas del IVA 2006-2008 sería en el seno del procedimiento de derivación (2014), lo que reitera en vía económico administrativa y en vía judicial en el año 2020 en la que se acordó su práctica, si bien no existía obligación legal alguna por parte de los destinatarios de los oficios de conservar las facturas reclamadas al haber transcurrido con creces el plazo legal de conservación del artículo 165. Uno LIVA, por lo que el requerimiento en cuestión no se podía haber cumplimentado en todo caso. Recuerda que no existe obligación de la Inspección, en su tarea de comprobación de los requisitos para la deducción del IVA soportado, de requerir de oficio a los proveedores del obligado la remisión de las facturas correspondientes que él debe conservar siempre en su poder dentro del plazo de prescripción, al igual que los citados proveedores.

En último término, en relación con la tercera cuestión de interés casacional, que gira en torno al artículo 176 de la LGT, señala que la respuesta se contiene en la STS de 22 de abril de 2024, rec. 9119/2022.

Sobre la pretensión formulada de adverso, solicita de la Sala que fije como doctrina jurisprudencial que:

"[...] En los casos de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT/2003, no se produce una inversión de la carga de la prueba de modo que sea la Administración la que deba probar el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Basta que esta última acredite el nexo causal entre la conducta omisiva del administrador y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad correspondiendo a dicho administrador, en base al principio de proximidad y facilidad probatoria, acreditar el hecho impeditivo o extintivo de su responsabilidad.

- A la vista de las circunstancias del caso, no se ha producido infracción alguna del derecho fundamental a la defensa y a no padecer indefensión dada la posibilidad cierta de práctica de la prueba propuesta cuando se solicitó y la imposibilidad legal de cumplimentación de la misma por el tiempo transcurrido y la no obligatoriedad de las personas requeridas de conservar la documentación.

- La declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si la Administración, analizada la realidad que

determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie".

Sobre esa base, desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAC impugnada".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación quinta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida."

QUINTO.Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 22 de mayo de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 7 de marzo de 2025, se designó ponente a la Excma. Sra. Dª. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 13 de mayo de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste, en primer término, en 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 impeditivo 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 segundo término, se nos requiere aclarar si infringe el derecho fundamental a la defensa y a no padecer indefensión el hecho de que una prueba de descargo, solicitada y negada al derivado tributario en la vía administrativa previa, no pueda practicarse en sede judicial bajo pretexto del tiempo transcurrido, a pesar de haberse acordado su práctica (requerimientos a terceros para aportar facturas).

Por último, precisar si el artículo 176 LGT otorga libertad a la Administración tributaria para elegir a quién derivar la responsabilidad; o si, por el contrario, la acción recaudatoria debe dirigirse, en primer lugar, a los responsables solidarios y, sólo descartados estos, a los responsables subsidiarios.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. *Autoliquidación de IVA de los ejercicios 2006 y 2008*.

D. Isaac , administrador de DIRECCION000 . presentó autoliquidaciones del IVA de la compañía en los ejercicios 2006 y 2008.

El Sr. Isaac fue nombrado administrador mancomunado, junto con doña Zaida , en la junta universal de fecha 25 de enero de 2005, siendo cesado en junta universal de fecha 15 de junio de 2009.

2.2. *Cambio de administrador y venta de participaciones*.

En junta universal de accionistas de 2 de agosto de 2010, se acordó cesar a don Jose Francisco como administrador en aquel momento y nombrar como administrador único a don Jose Pablo .

Además, como consecuencia de la compraventa de participaciones realizada en escritura otorgada el 5 de agosto de 2010, don Jose Pablo quedó como propietario único de la totalidad de las participaciones que representaban el capital social, declarándose el carácter unipersonal de la sociedad.

2.3. *Inicio de actuaciones inspectoras*.

El 17 de junio de 2010 se iniciaron actuaciones inspectoras en relación con el IVA del ejercicio 2006 y, posteriormente, se ampliaron a los ejercicios 2007 y 2008. En el curso del mencionado procedimiento don Jose Pablo no compareció ante la AEAT y no aportó ninguna factura.

En consecuencia, la AEAT regularizó y sancionó el IVA 2006 a 2008 por falta de aportación de facturas.

2.4. Declaración de fallida de la entidad DIRECCION000 .

La deudora principal fue declarada fallida el 17 de mayo de 2013, tras las actuaciones ejecutivas correspondientes (diligencias de embargo de cuentas bancarias con resultado negativo, de créditos con igual resultado, no constando la existencia de bienes muebles, con embargo de tres bienes inmuebles). En diligencia de 29 de julio de 2013 se hizo constar que no se continuaban las actuaciones al ser superior el coste de realización al de enajenación.

2.5. *Acuerdo de derivación de responsabilidad.*

El 28 de mayo de 2014 se notificó a don Isaac el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria de carácter subsidiario, y de conformidad con el artículo 124 del Reglamente General de Recaudación, se le concedió el plazo de 15 días hábiles para realizar alegaciones.

El 13 de junio de 2014, el Sr. Isaac presentó alegaciones de oposición a la derivación de responsabilidad, señalando que la infracción tributaria que se derivaba no había sido cometida por él, pues si consistía en " *dejar de ingresar la cuota correspondiente al IVA 2006-2008*" debía imputarse al administrador en el momento de la inspección, don Jose Pablo , que no cumplió la obligación de aportar facturas.

Posteriormente, fueron presentados distintos escritos en diferentes fechas (fuera del plazo de 15 días hábiles señalado) por el recurrente, reiterando su oposición, aportando algunas facturas y solicitando información sobre clientes de la empresa.

El 29 de septiembre de 2014, don Isaac presentó nuevo escrito de alegaciones frente al inicio de la derivación de responsabilidad tributaria de carácter subsidiario, en el que afirma:

«[...] la no aportación del soporte documental del obligado tributario la sociedad DIRECCION000 - de la que trae causa el acuerdo de liquidación y el correspondiente expediente sancionador, es imputable exclusivamente al Sr. Jose Pablo adquirente de esta sociedad en su integridad en fecha 5/08/2010» y «la conducta del Sr Jose Pablo genera una infracción que se califica de GRAVE por la Inspección al entender dicha conducta de no aportación de documentos como OCULTACION conducta tipificada en el art. 184.2 de la LGT».

El 17 de octubre de 2014 se solicitó a la Dependencia de Inspección de Málaga informe, de conformidad con la Instrucción 2/2005 de la AEAT.

El 23 de octubre de 2014, se emitió el informe, ampliado el 12 de noviembre 2014. A resultas de él, se redujo la deuda y sanción objeto de derivación (335.699,24 € y 231.014,75 € respectivamente).

El 27 de octubre de 2014, el responsable presentó escrito indicando que con la finalidad de poder solicitar copia de la factura o facturas consignadas en dicho modelo y en el libro diario de la sociedad, solicitaba información de una serie de proveedores. Dicha solicitud no fue contestada.

El 24 de noviembre de 2014, la Dependencia Regional de Recaudación acordó declarar a don Isaac responsable de las deudas de la entidad DIRECCION000 ., IVA 2006 a 2008, así como sanción, de conformidad con el artículo 43.1.a) LGT por un importe de 335.699,24 € y 231.014,75 €, si bien, en cumplimiento del artículo 188.3 LGT, quedó la sanción en 121.282.74€ (sanción reducida).

El 30 de diciembre de 2014 interpuso recurso de reposición en el que alegaba en síntesis que:

- La derivación resulta improcedente porque carecía de supuesto de hecho habilitante y no existe obligación tributaria alguna.

- Existe un responsable solidario.

- La existencia de fuerza mayor, al estar aquejado de cáncer de colon durante el periodo de las actuaciones inspectoras.

- Que se había producido indefensión, a tenor del artículo 24 de la Constitución española, por violación del derecho de autotutela judicial efectiva.

- La inexistencia de nexo causal entre los hechos sucedidos (falta de aportación de las facturas) y la falta de negligencia, al ser los hechos cometidos por don Jose Pablo adquirente y administrador de la empresa.

- No quedar probado que la conducta de administrador de la sociedad estuviera relacionada con el propio presupuesto de la infracción reveladora de no haber cumplido sus obligaciones con la diligencia exigible.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

El 9 de marzo de 2015 se dictó resolución por la que estimó parcialmente el recurso de reposición, modificando el alcance de la responsabilidad tributaria de carácter subsidiario, que quedó fijado en las siguientes cantidades: cuota e intereses: 319.939,84 €; sanción: 220.169,76 €.

2.6. *Interposición de reclamación económico-administrativa*.

Contra la estimación parcial indicada, el Sr. Isaac interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimada en resolución de 30 de mayo de 2018.

2.7. *Interposición del recurso contencioso-administrativo*.

D. Isaac interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el n.º 1036/2018 ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. La Sala de instancia dictó sentencia desestimatoria en fecha 20 de septiembre de 2022.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre la naturaleza sancionadora del procedimiento seguido al amparo del artículo 43.1.a) LGT se contiene en el FD Tercero con el siguiente tenor literal:

«[...] Tal y como se ha expuesto en otras resoluciones de esta Sección, uno de los principales requisitos exigidos en estos supuestos es la declaración administrativa de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador dado que, como sujeto pasivo, es el responsable principal del incumplimiento tributario de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado con pasividad, con dejación, con negligencia en definitiva en el cumplimiento de sus obligaciones, una vez declarado fallido el deudor principal, por lo que al responsable subsidiario corresponde acreditar que actuó con la debida diligencia, como le exige el artículo 127 LSA y el artículo 61 LSRL, en los siguientes términos: "los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal".

Esto significa, que por la inversión del principio del "onus probandi", es al demandante a quien corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que, probado por la Administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al recurrente acreditar que actuó con total diligencia y de conformidad a la ley.

Por lo tanto, debemos desde el inicio rechazar todos los argumentos de la demanda que hacen referencia a que esta forma de responsabilidad tenga un componente sancionador puesto que no es cierto que se exija dolo en la actuación del administrador para que se pueda imputar la responsabilidad definida en el artículo 43.1.a) de la LGT».

Sobre la posibilidad de declarar la responsabilidad subsidiaria antes que la solidaria, la sentencia razona en el FD Sexto en los siguientes términos:

«[...] En relación con esta cuestión hay que decir que la Administración tributaria elige frente a quien ejercita la derivación de responsabilidad y eso no puede ser objeto de la presente resolución y, además, en el expediente administrativo obra la declaración de fallido del deudor principal de fecha 17 de Mayo de 2013 y dicha declaración de fallido es un requisito de esta forma de responsabilidad.

Por lo demás, la adquisición del capital de la empresa deudora se produjo mediante escritura de fecha 4 de Agosto de 2010 por lo que es posterior a los hechos respecto de los que se acuerda la derivación, que se refiere a liquidaciones de los años 2006 y 2007, y lo que el artículo 42.1.a) permite colocar como base de la derivación de responsabilidad es una sucesión empresarial (o que la sucesión empresarial perjudique los derechos de la hacienda pública como deudora) pero no un cambio en el accionariado de una sociedad.

Un cambio en la titularidad de las acciones no puede confundirse con una sucesión en la titularidad de la empresa por lo que no se justifica esta pretensión de la parte recurrente».

Y sobre la falta de aportación de las facturas de IVA y la prescripción indica en el FD Séptimo lo que sigue:

«[...] -En el escrito de conclusiones de la parte recurrente (incumplimiento lo que para ello prescribe la LRJCA) utiliza argumentos no incluidos en la demanda como el que se refiere a la supuesta prescripción del ejercicio tributario 2006 (cuestión esta sobre la que no se ha pronunciado en el escrito de demanda). Tal cuestión no se planteó ante el TEAC.

[...]

-Se sanciona a quien era administrador en el momento en que debió aportar documentación y no lo hizo. Independientemente de que, posteriormente ya no fuera administrador ni al momento de iniciar el expediente sancionador ni al momento de dictarse la resolución de derivación.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

- Jose Pablo fue nombrado administrador en fecha 2 de Agosto de 2010, cuando ya se había sancionado a la empresa deudora.

- La documentación debió aportarse al momento de la tramitación del expediente de gestión (antes de que se dictara la resolución sancionadora) por lo que no se puede desviar la responsabilidad al siguiente administrador por no aportar documentación durante el expediente de derivación cuando el propio recurrente no aportó documentación durante la tramitación de la sanción y esa falta de aportación generó, precisamente, la imposición de la sanción.

- La motivación de las resoluciones sancionadoras que obran en el expediente es más que suficiente y, además, se justifica la imposición de la agravante de ocultación por el hecho de haberse requerido información sin que se haya aportado la documentación requerida».

La sentencia cit., que es objeto del presente recurso de casación, cuenta con el voto particular discrepante de dos magistrados de la Sala.

SEGUNDO. Marco normativo.

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».

TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala. Derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT . Carga de la prueba.

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 impeditivo 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 conceptuación 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 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:

«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 , 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 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 conceptuación 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) 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) y de 27 de marzo de 2006 (STC 85/2006).

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 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 incriminadores 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, 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, 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 concurra 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 impeditivo 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 tributara 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.

La conclusión alcanzada respecto de la primera cuestión de interés casacional hace innecesario el examen del resto de cuestiones planteadas en el auto de admisión.

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.

1. Se ratifica la doctrina jurisprudencial de esta Sala sobre la naturaleza sancionadora del régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles, previsto en el art 43.1.a) LGT.

2. Entre las garantías que amparan al responsable tributario subsidiario, como consecuencia de la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, 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.

3. Asimismo, entre estas garantías está también la no inversión de la carga de la prueba. 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 esta categoría de responsabilidad, que no resulta compatible con la atribución al responsable tributario, bajo tal consideración, de la carga de probar su inocencia.

4. Será 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. Y las dudas que en este ámbito pudieran suscitarse deberán resolverse aplicando el principio *in dubio pro reo*.

QUINTO.Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La aplicación al caso de la doctrina referida nos lleva a la estimación del recurso de casación, por ser contraria a nuestra jurisprudencia la sentencia impugnada en casación, motivo por el cual debe ser casada y anulada, con estimación del recurso contencioso-administrativo.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse 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.

F A L L O

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de don **Isaac** , contra la sentencia dictada el 20 de septiembre de 2022 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1036/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 1036/2018, deducido por la representación procesal de don Isaac frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 30 de mayo de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra la resolución del recurso de reposición promovido contra el acuerdo de derivación de responsabilidad de 24 de noviembre de 2014, por el que se declara responsable subsidiario a don Isaac en relación con las deudas de la entidad DIRECCION000 ., correspondientes al IVA de los ejercicios 2006 a 2008 y expediente sancionador. Se declara la nulidad de la resolución económico- administrativa así como del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del que trae causa, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ