ISSN-e: 2792-8306

El giro jurisprudencial en la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT: del automatismo a la individualización de la conducta

Rocío Estébanez Cuevas

Inspectora de Hacienda del Estado (España)

https://orcid.org/0009-0007-2317-1936

Extracto

El presente artículo analiza la evolución jurisprudencial reciente en materia de responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores societarios prevista en el artículo 43.1 a) de la LGT a partir de las SSTS 4094/2023, de 2 de octubre (rec. núm. 8791/2021), y 594/2025, de 20 de mayo (rec. núm. 3452/2023). A raíz del reconocimiento de su naturaleza sancionadora, se derivan importantes consecuencias prácticas: la imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento de derivación por los mismos hechos tras la anulación del anterior, en aplicación del principio *ne bis in idem*; la diferenciación en el régimen de suspensión entre la deuda tributaria principal y las sanciones; y, de forma especialmente relevante, la atribución a la Administración de la carga de acreditar la conducta culposa o negligente del administrador.

Esta última supone el abandono de la tradicional inversión del *onus probandi* y exige una motivación individualizada en los acuerdos de derivación. El trabajo subraya así el giro jurisprudencial operado en la interpretación del artículo 43.1 a) de la LGT, que refuerza las garantías del responsable tributario conforme a los principios del derecho sancionador, al tiempo que introduce mayores exigencias técnicas y probatorias para los órganos de recaudación.

Palabras clave: responsabilidad tributaria subsidiaria; artículo 43.1 a) de la LGT; naturaleza sancionadora; carga de la prueba; posición de garante; motivación individualizada; administradores societarios; infracción tributaria.

Recibido: 25-08-2025 / Aceptado: 25-08-2025 / Publicado: 17-10-2025

Cómo citar: Estébanez Cuevas, R. (2025). El giro jurisprudencial en la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT: del automatismo a la individualización de la conducta. *Revista de Contabilidad y Tributación*. *CEF*, *512*, 35-62. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24769

© Centro de Estudios Financieros (17-10-2025)
Todos los derechos reservados durante un año desde la fecha de publicación y Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0 pasado el primer año de la fecha de publicación

ISSN-e: 2792-8306

The jurisprudential shift in subsidiary liability under article 43.1 a) of the General Tax Law: from automatism to the individualization of conduct

Rocío Estébanez Cuevas

Abstract

This article examines the recent jurisprudential developments regarding the subsidiary tax liability of corporate directors under article 43.1 a) of the Spanish General Tax Law, in light of the rulings of the Spanish Supreme Court 4094/2023 (2 October) and 594/2025 (20 May). Following the recognition of its punitive nature, several key practical consequences arise: the prohibition on initiating a new liability procedure for the same facts once the previous one has been annulled, based on the principle of *ne bis in idem*; the distinction between the suspension regime applicable to the principal tax debt and to penalties; and, most notably, the shift of the burden of proof to the Tax Administration regarding the negligent or culpable conduct of the director.

This shift entails the abandonment of the traditional reversal of the *onus probandi* and requires a detailed and individualized justification of the director's conduct in the liability assessment. The article highlights the paradigm shift introduced by this case law, which strengthens taxpayer guarantees in accordance with the principles of punitive administrative law, while at the same time imposing greater technical and evidentiary demands on tax collection authorities.

Keywords: subsidiary tax liability; article 43.1 a) of the General Tax Law; punitive nature; burden of proof; position of guarantor; individualized reasoning; corporate directors; tax infringement.

Received: 25-08-2025 / Accepted: 25-08-2025 / Published: 17-10-2025

Citation: Estébanez Cuevas, R. (2025). El giro jurisprudencial en la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT: del automatismo a la individualización de la conducta. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, *512*, 35-62. https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24769

Sumario

1. Introducción
2. La naturaleza jurídica del artículo 43.1 a) de la LGT
   - 2.1. STS 4094/2023, de 2 de octubre: naturaleza sancionadora y consecuencias en materia de suspensión
   - 2.2. RTEAC de 10 de diciembre de 2024: doble tiro en la recaudación tributaria
   - 2.3. Aplicación práctica
3. STS 594/2025, de 20 de mayo: carga de la prueba en la conducta del administrador social
   - 3.1. Análisis de la Decisión del TEDH de 12 de septiembre de 2024, Sección 5.ª, Josefa Solanellas contra España
   - 3.2. De la inversión de la carga de la prueba a la necesaria individualización de la conducta
4. Implicaciones prácticas en los nuevos acuerdos de declaración de responsabilidad tributaria por el artículo 43.1 a) de la LGT
5. Conclusiones

1. Introducción

La figura de la responsabilidad subsidiaria de los administradores prevista en el artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), ha sido objeto de especial atención por parte de la doctrina y la jurisprudencia debido a su compleja naturaleza y a su frecuente aplicación práctica en el marco de la actuación recaudatoria de la Agencia Tributaria. En los últimos años, esta figura ha experimentado una evolución significativa, que culmina con la reciente jurisprudencia del TS que a continuación procederemos a analizar.

No obstante, antes de entrar en el desarrollo de la jurisprudencia es preciso reproducir el contenido del apartado a) del artículo 43.1 de la LGT, que dispone lo siguiente:

> 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. La naturaleza jurídica del artículo 43.1 a) de la LGT

2.1. STS 4094/2023, de 2 de octubre: naturaleza sancionadora y consecuencias en materia de suspensión

En primer lugar, en relación con la naturaleza jurídica del supuesto de responsabilidad contenido en el apartado a) del artículo 43.1 de la LGT, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS dictó la Sentencia 4094/2023, de 2 de octubre (rec. de cas. núm. 8791/2022), frente a la Sentencia 822/2021, de 30 de septiembre, del TSJ de la Comunidad Valenciana.

El TSJ de la Comunidad Valenciana admitió la suspensión automática de la totalidad del alcance de la derivación (tanto de la deuda tributaria como de la sanción) del artículo 43.1 a) de la LGT, ya que entendía que dicha responsabilidad tiene naturaleza sancionadora.

El TS reflexiona sobre la naturaleza de dicho supuesto de responsabilidad tributaria tomando como referente la Sentencia de la misma sala y sección 729/2023, de 5 de junio, y la STC 85/2006, de 27 de marzo, y confirma que dicho precepto tiene carácter sancionador, ya que su presupuesto de hecho es la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad deudora, además de concurrir una «conducta culpable» del administrador responsable (respecto de dicho segundo requisito, este será objeto de análisis en el siguiente epígrafe del presente artículo). Dado que esta responsabilidad no podría ser declarada en caso de no existir infracción, se concluye que la naturaleza jurídica es sancionadora. En otras palabras, no se podría acordar derivación de responsabilidad subsidiaria por este precepto únicamente incluyendo en el alcance una liquidación tributaria. Si se diera el caso de que la sanción cometida por la entidad deudora fuera anulada, por ejemplo, por falta de motivación de la culpabilidad, al dejar de existir el presupuesto que habilita la derivación a los administradores, se debería anular la declaración de responsabilidad por la totalidad de su alcance (sin que pueda mantenerse la derivación respecto de la liquidación, como se concreta en el FD 4 de dicha STS).

Ahora bien, a pesar de que el precepto previsto en el artículo 43.1 a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora, ello no conlleva la suspensión automática del importe correspondiente a la totalidad de la deuda tributaria derivada (compuesta por la deuda tributaria [cuota e intereses de demora] y la sanción/es), que es lo que pretendía la STSJ de la Comunidad Valenciana. Tal criterio mantenido por el TS se asienta sobre el principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución española (CE). El deudor principal no pudo acceder a una suspensión automática de la liquidación vinculada a la sanción cuando, en su caso, presentó recurso, por lo que el mismo trato ha de darse al responsable tributario: régimen de suspensión común para la liquidación y automática para la sanción (del art. 212.3 de la LGT).

De este modo, la STS de 2 de octubre de 2023 fija el siguiente contenido interpretativo:

> 1. La responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora.
>
> Tal naturaleza sancionadora no impide que el legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación –la parte derivada que proviene de deuda estricta– sea contraria a la Constitución.

El inciso del artículo 212.3.b), segundo párrafo, *in fine*, de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio constitucional de igualdad, en los términos expuesto.

En consecuencia, a pesar de la dimensión sancionadora, el TS dictamina que tal calificación jurídica no comporta la suspensión automática de la totalidad del alcance derivado.

2.2. RTEAC de 10 de diciembre de 2024: doble tiro en la recaudación tributaria

La naturaleza sancionadora consagrada en la STS analizada comporta una segunda consecuencia: limitar el denominado «doble tiro» en la recaudación tributaria, ya que impide a la Administración iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad por el mismo supuesto una vez anulado el primero, puesto que ello vulneraría el principio de *ne bis in idem* en su dimensión procedimental.

Dicha consecuencia ha sido objeto de análisis en la RTEAC de 10 de diciembre de 2024. Los antecedentes de hecho que fundamentan esta resolución son los siguientes:

La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT declaró fallida a la entidad XZ, SL el 2 de octubre de 2017 y se declaró responsable por el artículo 43.1 a) de la LGT el 14 de julio de 2020 a su administrador, Axy. Seguidamente, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía, que anuló el acuerdo al no considerar acreditado el elemento subjetivo al faltar documentos relevantes en el expediente electrónico. La Dependencia de Recaudación ejecutó el falló el 1 de abril de 2022 e inició el 8 de agosto de 2022 nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria por el mismo precepto y fundamento. El acuerdo se emitió el 26 de septiembre de 2022, contra el cual se interpuso reclamación económico-administrativa el 25 de octubre 2022. El TEAR de Andalucía estimó las pretensiones del reclamante, dado que, en aplicación de la reciente jurisprudencia relativa a la interrupción del plazo de prescripción, las actuaciones del procedimiento que dieron lugar al acuerdo de 14 de julio de 2020 anulado por defecto sustancial no interrumpieron «la facultad para derivar responsabilidad subsidiaria» y, por ello, el plazo de los cuatro años finalizaría el 2 de octubre de 2021. En consecuencia, el 8 de agosto de 2022 estaba prescrita la facultad de la Administración para derivar al administrador de responsabilidad subsidiaria.

El director del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso recurso de alzada el 15 de febrero de 2024.

Por un lado, alega que debería considerarse un defecto formal y no material o sustantivo el no incluir en el expediente electrónico documentos como informes ampliatorios y actuaciones

de los procedimientos sancionadores seguidos contra la sociedad deudora de cuya comisión se considera al reclamante responsable subsidiario. Aquí el TEAC se remite al criterio unificado por Resolución de 15 de julio de 2016, en la que se fija como doctrina que:

> La falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado su regularización no entiende este TEAC que constituya un mero defecto formal, sino una falta de justificación de la realización del hecho imponible o de su dimensión económica, extremos cuya prueba recae sobre la Administración, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación de la liquidación sin orden de retroacción. Y todo ello sin perjuicio, en su caso, de la posibilidad de que la Administración pudiera iniciar un nuevo procedimiento.

Es decir, ante un defecto formal, lo que procede es la retroacción de las actuaciones y, en ese caso, la comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad inicial habría interrumpido el cómputo del plazo de prescripción para la derivación de responsabilidad. Ante un defecto material o sustantivo, la consecuencia es la nulidad del acto, el cual se considera que «no habrá existido nunca» y, por ello, no habrá interrumpido el cómputo del plazo de prescripción para derivar de responsabilidad. No obstante, sería posible iniciar de nuevo un procedimiento de derivación (en principio) si la facultad para derivar no estuviera prescrita, tal y como estableció el TS en la Sentencia 447/2022, de 11 de abril (rec. núm. 3500/2020):

> En la línea que venimos apuntando, mientras que el vicio formal da lugar a la retroacción de actuaciones, el vicio sustancial puede dar lugar a la reiteración de los actos. Esto es, la Administración podrá dictar un nuevo acto ajustado a Derecho mientras su potestad esté viva.

En el FJ 5, el TEAC recuerda la STS de 2 de octubre de 2023, que reproduce lo señalado en la de 5 de junio de 2023, en la que se confirma la naturaleza sancionadora del artículo 43.1 a) de la LGT. Partiendo de dicha premisa, el TEAC concluye que la AEAT no está habilitada a iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad una vez que ha sido anulado un acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria de idéntico supuesto y fundamento en otro procedimiento anterior, dado que dicho acuerdo tiene carácter punitivo, aun cuando la facultad para derivar no estuviera prescrita. Para ello, trae a colación la STS de 29 de septiembre de 2004, que dispone lo siguiente:

> No estorba recordar que la solución se ofrece distinta cuando el acto tributario sea sancionador, pues en tal caso la posibilidad de, una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedimental, como subrayamos en las sentencias de 22 de marzo de 2010 (casación 997/06, FJ 4.º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3.º), 7 de abril de 2014 (casación 3714/11, FJ 2.º) y 11 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 164/13, FJ 6.º).

También se apoya en la RTEAC de 15 de octubre de 2024 (RG 8680/2021), en la que la Administración inicia un segundo procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.1 a) de la LGT (que también tiene naturaleza sancionadora) al haberse anulado por el TEAR por defectos sustantivos todas las deudas tributarias y sanciones derivadas en sede de la sociedad deudora principal al considerar el TEAR que existían defectos sustantivos en la liquidación y en la sanción en sede del deudor principal que hacían necesario que se dictase una nueva liquidación y sanción.

Haciendo un inciso en relación con esta RTEAC de octubre de 2024, se hace alusión a la STS de 7 de febrero de 2023 (rec. de cas. núm. 109/2021), en la que se confirma, en el FD 4, la imposibilidad de un segundo tiro cuando el procedimiento de derivación de responsabilidad tenga naturaleza sancionadora:

> En definitiva, toda vez que el procedimiento de declaración de responsabilidad del artículo 42.1.a) de la LGT de 2003 tiene, según el Tribunal Supremo, naturaleza sancionadora, ello impide a la Administración dictar un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad, ya que, según nuestro Alto Tribunal, «una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio *ne bis in idem* en su dimensión procedimental».

2.3. Aplicación práctica

Para concluir este epígrafe, relativo a la naturaleza jurídica sancionadora y las implicaciones del precepto contenido en el apartado a) del artículo 43.1 de la LGT, concretamente, la no suspensión automática de la totalidad del alcance y la imposibilidad de dictar un nuevo acuerdo de derivación en relación con el mismo responsable una vez que se haya anulado el primero, pondremos un ejemplo práctico:

Ejemplo 1

El 20 de enero de 2022, la sociedad Peón, SA es objeto de un procedimiento inspector que finaliza con un expediente sancionador por comisión de la infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación (del art. 203.1 de la LGT), ejercicios 2019-2020; sanción: 200.000 euros, junto con una liquidación del IVA 2019-2020 (acta en disconformidad) de fecha 20 de enero de 2022; cuota a ingresar: 370.000 euros. Fecha límite de ingreso en voluntaria: 5 de marzo de 2024.

El 7 de mayo de 2024 se declara a la entidad fallida y se notifica comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad a su administrador único, XX, por el artículo 43.1 a) de la LGT. Se acuerda la derivación el 11 de septiembre de 2024, con un alcance

de 570.000 euros. Contra dicho acuerdo de derivación se interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR el 25 de septiembre de 2024 solicitando la suspensión tanto de la liquidación del IVA como de la sanción.

En virtud de la STS de 2 de octubre de 2023, solo se concede suspensión automática respecto de la deuda de 200.000 euros correspondientes a la sanción por el principio de igualdad del artículo 14 de la CE.

El TEAR resuelve el 5 de febrero de 2025. Se plantean dos opciones:

a) Acordando la anulación parcial de la sanción. En este caso, el acuerdo de 11 de septiembre de 2024 no interrumpió el plazo de prescripción de la facultad para derivar a los responsables subsidiarios, el cual se inició el 5 de mayo de 2024. A fecha 5 de febrero de 2025, tal facultad no está prescrita y, por ello, la Administración se plantea iniciar un nuevo procedimiento de derivación por el artículo 43.1 a) de la LGT con el nuevo alcance; no obstante, no es posible, dado que se vulneraría el principio ***ne bis in idem***.

b) Acordando la retroacción de las actuaciones por vicios formales. En este caso, la comunicación de inicio habría interrumpido el plazo de prescripción de la facultad para derivar de responsabilidad y, dado que no sería necesario iniciar un nuevo procedimiento, sino continuar el ya iniciado subsanando los defectos formales, la AEAT podría declarar a don XX como responsable subsidiario del artículo 43.1 a) de la LGT ajustando el acuerdo nuevo a derecho.

3. STS 594/2025, de 20 de mayo: carga de la prueba en la conducta del administrador social

En segundo lugar, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS dictó la Sentencia 594/2025, de 20 de mayo, resolviendo el recurso de casación número 3452/2023 (ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde), en relación con la carga de la prueba en la declaración de responsabilidad tributaria de los administradores de personas jurídicas prevista en el artículo 43.1 a) de la LGT.

Dicho recurso de casación había sido interpuesto por don J. E. E., declarado responsable con base en dicho precepto, frente a la SAN de 20 de septiembre de 2022 (rec. núm. 1036/2018), que confirmaba la RTEAC 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 J. E. E. en relación con las deudas de la entidad AAAA, SA, correspondientes al IVA de los ejercicios 2006 a 2008, y expediente sancionador con un alcance inicial de 335.699,24 y 231.014,75 euros, respectivamente.

En el recurso de reposición presentado se alegaba, en lo relevante para este caso, lo siguiente:

> - 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 J. E. E. adquirente y administrador de la empresa.
>
> - No quedar probado que la conducta de administrador de la sociedad AAAA, SA estuviera relacionada con el propio presupuesto de la infracción reveladora de no haber cumplido sus obligaciones con la diligencia exigible.

Se estimó parcialmente modificando el alcance, que quedó fijado en 319.939,84 euros (cuota e intereses) y 220.169,76 euros (sanción).

El TEAC desestima la reclamación económico-administrativa, y de nuevo es desestimada por la AN, que confirma que la inversión de la carga de la prueba es conforme a derecho en el FD 3, 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».

El TS en la Sentencia analizada 594/2025, partiendo de la consideración de que la responsabilidad tributaria subsidiaria prevista en el artículo 43.1 a) de la LGT tiene dimensión sancionadora, tal y como se consagra en la STS 4094/2023, viene a determinar las garantías que amparan a dicho responsable subsidiario, en concreto, fundamentalmente las dos siguientes:

- 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.

- La no inversión de la carga de la prueba, ya que es incompatible la atribución al responsable tributario de la carga de probar su inocencia con la naturaleza sancionadora del precepto.

El TS se remite al asunto Solanellas, entendiendo que en la Decisión de la Corte del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 12 de septiembre de 2024, Sección 5.ª (demandas 37977/23 y 8275/24), Josefa Solanellas contra España, se confirma la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles a la luz de los criterios Engel. Dada la relevancia de dicha resolución de producción europea, se procede a analizarla en profundidad.

3.1. Análisis de la Decisión del TEDH de 12 de septiembre de 2024, Sección 5.ª, Josefa Solanellas contra España

Primero, conviene señalar que dicha resolución del TEDH es de fecha 12 de septiembre de 2024, momento en el que el TEAC ya estaba cambiando su criterio en relación con la carga de la prueba en la responsabilidad subsidiaria (con base en el auto de admisión del recurso de casación que dio lugar posteriormente a la Sentencia 594/2025), como se verá cuando se analice la Resolución de 17 de junio de 2024.

Concretamente, el TEDH resuelve dos demandas (núms. 379777/23 y 8275/24), interpuestas contra el Reino de España por el administrador social declarado responsable subsidiario en virtud del actual artículo 43.1 a) de la LGT, fundamentando sus alegaciones en que no gozó del derecho a una defensa adecuada para probar ausencia de participación activa en la comisión de la infracción tributaria y que se había vulnerado su derecho a la presunción de inocencia, dada la falta de definición de la conducta por la Administración.

En este caso, se dictó acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria el 12 de febrero de 2016 contra la administradora BBB de la sociedad mercantil CCC, SA por un fraude carrusel del IVA cometido en el ejercicio 2003. Respecto de dichas liquidaciones y sanciones, cabe destacar que la sociedad mercantil CCC, SA (deudora principal) no presentó ningún recurso, pero sí lo hace la administradora BBB desde el momento en el que se le declara responsable subsidiaria, interponiendo recurso de reposición, reclamación económico-administrativa, recurso ante la AN, recurso de casación ante el TS y, finalmente, impugnación ante el TEDH.

El TEAC, en 2018, desestima la reclamación, y la AN, en 2021, dio la razón a la Agencia Tributaria, ya que consideró que era evidente una dejación de funciones por parte de la administradora. El recurso de casación ante el TS se declaró inadmisible y, finalmente, se promovió recurso ante el TEDH alegando imposibilidad de defensa (a pesar de haber agotado la vía judicial y administrativa nacional).

El TEDH inadmite la reclamación presentada por unanimidad considerando conforme a derecho el acuerdo de derivación de responsabilidad, dado que la responsable declarada (que ocupaba el cargo de secretaria del consejo de administración de la entidad deudora e infractora) se hallaba en una posición de garante (véanse los puntos 17 y 18 del asunto Solanellas), lo cual no implica que la responsabilidad derivada fuera objetiva, sino una responsabilidad por culpa *in vigilando* (requisito subjetivo: incumplir el deber legar de impedir la infracción cometida por la sociedad), esto es, una responsabilidad estatutaria respecto de las infracciones de la compañía de cuyo consejo de administración formaba parte, a menos que pudiese demostrar que empleó todos los instrumentos legales a su alcance para evitar la comisión de tales infracciones y que observó todos sus deberes como garante establecidos legalmente. En este asunto, a pesar de haber recurrido en varias instancias nacionales, la responsable BBB no logró demostrar la diligencia requerida. La recurrente se limitó a interponer todos los recursos posibles hasta agotar la vía judicial nacional, pero en ninguna instancia consiguió probar la diligencia debida que conlleva el cargo de administrador societario.

Asimismo, el TEDH afirma que el derecho a la presunción de inocencia no es absoluto (véase el punto 19 del asunto Solanellas) y que la demandante «pudo probar que había utilizado todos los medios que tenía a su alcance para reconocer, corregir y prevenir toda práctica ilegal para exonerar su responsabilidad», por lo que concluye que se ha respetado el principio de presunción de inocencia, con la atribución de responsabilidad por culpa *in vigilando*.

En consecuencia, la Corte confirma la naturaleza sancionadora del actual artículo 43.1 a) de la LGT, pero descarta que se haya atribuido a la demandante una responsabilidad objetiva y que se hayan vulnerado sus derechos (entre otros, a la presunción de inocencia y a la tutela judicial efectiva), pues pudo impugnar la atribución de responsabilidad (y así lo hizo recurriendo en todas las instancias posibles), correspondiéndole a ella la prueba de que había observado todos sus deberes como garante.

Como se apuntaba al inicio de este epígrafe, la Corte europea reconoce la naturaleza sancionadora de este supuesto de responsabilidad subsidiaria con base en el cumplimiento de los criterios Engel (véase el punto 14 del asunto Solanellas), pero dicha naturaleza no tiene las consecuencias relevantes para la operativa administrativa, como se ha apuntado en el análisis de la STS 4094/2023.

Consideramos aquí necesario hacer un breve paréntesis para comentar cuáles son los criterios Engel que permiten distinguir entre las consecuencias de los procedimientos penales (donde aplica la presunción de inocencia) y los administrativos (sanciones administrativas/disciplinarias). Tales criterios son[1]:

[1] Desarrollados en las SSTEDH de 21 de febrero de 1984 (demanda núm. 8544/79), Ozturk vs. Alemania, y de 25 de febrero de 1987 (demanda núm. 9912/82), Lutz vs. Alemania.

a) Denominación de la sanción en la normativa (criterio formal o relativo).

b) Naturaleza de la infracción (este es el criterio determinante): para entender que concurre una naturaleza penal, debe probarse su carácter disuasorio (dirigida a la generalidad de la población con el fin de que dicha conducta no se repita) y punitivo. Si concurren ambos factores: disuasorio y punitivo, el tercer criterio es irrelevante (es innecesario revisar el grado de gravedad de la sanción).

c) Grado de severidad de la sanción (criterio accesorio).

Por poner un ejemplo, mencionado por Víctor Romo Blanco en una de sus magníficas ponencias, tiene naturaleza sancionadora conforme a dichos criterios el recargo por declaración extemporánea del artículo 27 de la LGT, ya que es irrelevante en qué norma se localice (en este caso, LGT). Lo que hay que revisar es si es disuasorio y punitivo y, en este caso, va dirigido a toda la población y se busca desincentivar que se declare fuera de plazo. Además, no hay que revisar si los porcentajes del recargo son severos o no (es irrelevante, ya que concurre el requisito segundo). A dicha conclusión se llega en Jussila[2] o Melgarejo[3].

En cuanto a la inversión de la carga de la prueba y, por tanto, en relación con la cuestión de la individualización de la conducta, la Corte dispone que, como no estamos ante un hecho de derecho penal, sino ante una transferencia de responsabilidad tributaria, y dado que la administradora tuvo expedita la vía de recursos para defenderse, no se aprecia que doña BBB no fuera adecuadamente informada del procedimiento seguido contra ella. Es a doña BBB a quien le correspondía la carga de probar su diligencia a través la vía de recursos disponible.

Por todo ello, el TEDH inadmite por unanimidad las demandas presentadas, por considerarlas manifiestamente infundadas. Concretamente, confirma la SAN de 9 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.ª (rec. núm. 229/2018), en la que se da el visto bueno al acuerdo de derivación emitido por la Agencia Tributaria, dado que:

> La recurrente como administradora tenía la obligación de cumplir con las obligaciones tributarias, que en este caso, es evidente que no cumplió, hubo una absoluta falta de control en la empresa que administraba permitiendo unas liquidaciones mensuales del IVA 2003 inexactas e incompletas, nada impide que en una empresa exista un principio de confianza en relación con los empleados pero ello no obsta a una culpa *in vigilando*. Y desde luego se rechaza esa alegación referida a la motivación de la culpa en términos de generalidad en el acuerdo de derivación.

[2] STEDH de 23 de noviembre de 2006 (demanda núm. 73053/01), Jussila vs. Finlandia (GC).

[3] STEDH de 14 de diciembre de 2021 (demanda núm. 11200/19), Melgarejo Martínez de Abellanosa vs. España.

> Esta responsabilidad que nos ocupa está perfectamente descrita en el acuerdo de derivación, perfectamente justificada la culpa de la recurrente que en definitiva es una responsabilidad que deriva de su propio comportamiento en cualquiera de las formas previstas en el art. 40.1.1.º LGT y que se han descrito anteriormente.

Como corolario al comentario de este asunto Solanellas, entendemos que en esta sentencia se concluye que, si una entidad no puede cumplir con sus obligaciones tributarias, declarada fallida, la deuda se transferirá al administrador societario (su responsabilidad se presupone por la «vía expedita») y es él quien debe justificar el porqué no debería exigirse dicha responsabilidad; en caso negativo, la deuda pasa a ser del administrador.

3.2. De la inversión de la carga de la prueba a la necesaria individualización de la conducta

Retomando el estudio de la STS de 20 de mayo de 2025, en esta se introduce un cambio de criterio jurisprudencial en relación con la carga probatoria de la diligencia debida a los administradores societarios durante el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria.

En primer lugar, se procede a analizar el criterio que venía empleando la Administración para declarar responsables a los administradores de la sociedad infractora, que puede denominarse como el criterio de «omisión del deber de vigilancia», avalado por, entre otras muchas, las siguientes sentencias, que suponen la plasmación de la vía expedita para declarar la responsabilidad desde la comisión de la infracción, puesto que se ha cometido la infracción por una entidad y quien tenía que vigilar e impedir su comisión no lo hizo, entroncando así la STS de 2 de octubre de 2023, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. de cas. núm. 8791/2021), ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda (en la que, pese a declarar el carácter represivo de esta responsabilidad, ciñe el canon subjetivo a la mera culpa o negligencia, sin atisbo de dolo alguno), con la asentada corriente jurisprudencial representada, entre otras, por:

- STS de 17 de marzo de 2008, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. de cas. núm. 6738/2003), ponente: Rafael Fernández Montalvo.
- STS de 25 de febrero de 2010, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. de cas. núm. 5120/2004), ponente: Juan Gonzalo Martínez Mico.
- STS de 20 de mayo de 2010, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. de cas. para la unificación de doctrina núm. 10/2005), ponente: Ángel Aguallo Avilés.
- STS de 18 de octubre de 2010, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. de cas. núm. 1787/2005), ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

- STS de 20 de enero de 2011, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª (rec. de cas. núm. 2492/2008), ponente: Ángel Aguallo Avilés.
- STS 5425/2011, de 30 de junio (rec. de cas. núm. 2294/2009), ponente: Ángel Aguallo Avilés.
- STS de 9 de abril de 2015 (rec. núm. 1997/2013), ponente: Manuel Martín Timón.

Este criterio jurisprudencial se apoya en tres notas fundamentales (que se procede a comentar a continuación) a saber:

a) La posición de garante del administrador.

b) El nexo causal entre la infracción y la responsabilidad (vía expedita).

c) La inversión de la carga de la prueba.

A) Posición de garante del administrador societario

La infracción tributaria la comete la sociedad y el administrador lo que hace es una desatención o dejación de funciones, en particular de su deber de vigilancia, negligente o culpable, que, a la postre, acarrea o facilita la comisión de la infracción.

La responsabilidad tributaria de los administradores prevista por el artículo 43.1 a) de la LGT debe conectarse con los siguientes artículos 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), cuyo tenor literal se reproduce a continuación:

> Artículo 225. Deber general de diligencia.
>
> 1. 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.
>
> 2. Los administradores deberán tener la dedicación adecuada y adoptarán las medidas precisas para la buena dirección y el control de la sociedad.
>
> 3. En el desempeño de sus funciones, el administrador tiene el deber de exigir y el derecho de recabar de la sociedad la información adecuada y necesaria que le sirva para el cumplimiento de sus obligaciones.
>
> Artículo 227. Deber de lealtad.
>
> 1. Los administradores deberán desempeñar el cargo con la lealtad de un fiel representante, obrando de buena fe y en el mejor interés de la sociedad.

2. La infracción del deber de lealtad determinará no solo la obligación de indemnizar el daño causado al patrimonio social, sino también la de devolver a la sociedad el enriquecimiento injusto obtenido por el administrador.

Artículo 236. Presupuestos y extensión subjetiva de la responsabilidad.

1. Los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales.

2. En ningún caso exonerará de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la junta general.

3. La responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho.

A tal fin, tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad.

4. Cuando no exista delegación permanente de facultades del consejo en uno o varios consejeros delegados, todas las disposiciones sobre deberes y responsabilidad de los administradores serán aplicables a la persona, cualquiera que sea su denominación, que tenga atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad, sin perjuicio de las acciones de la sociedad basadas en su relación jurídica con ella.

5. La persona física designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador persona jurídica deberá reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, estará sometida a los mismos deberes y responderá solidariamente con la persona jurídica administrador.

Así pues, la conducta recogida en el artículo 43.1 a) de la LGT consiste en incumplir, por mera negligencia, una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción, y por eso se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia. Los tres supuestos recogidos por el artículo 43.1 a) de la LGT obedecen a unos deberes normales en un gestor[4], como señala el artículo 236 del TRLSC, los deberes inherentes al

[4] 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.

desempeño del cargo. Así, el primero exige la omisión de actos relacionados directamente con la obligación que el administrador tiene de realizar por razón de su cargo; el segundo supone una clara permisividad respecto de la actividad ilícita de los subordinados; el tercero, una consciencia de las consecuencias normales del acuerdo que se adopta.

La falta en la labor de vigilancia de quien lleva la gestión societaria es lo que acarreará su responsabilidad subsidiaria tanto por acción como por omisión. Así pues, dado su rol de garante, bastará que el administrador haya incumplido por mera negligencia las obligaciones propias de su cargo.

B) Nexo causal entre la infracción y la responsabilidad (vía expedita)

En palabras de la STS de 2 de octubre de 2023, la infracción la comete la sociedad y el administrador lo que hace es una desatención o dejación de funciones que, a la postre, acarrea la comisión de la infracción.

Por tanto, existe una conexión de causa-efecto entre la conducta negligente del administrador y la comisión de la infracción tributaria de la sociedad por él representada. Confirmada esta relación de causalidad, la responsabilidad puede ser declarada de forma automática, sin perjuicio de conceder trámite de audiencia en la comunicación de inicio y pie de recurso en el acuerdo de derivación de responsabilidad que permita al administrador probar la ausencia de negligencia en su comportamiento.

Sobre esta necesidad de diferenciación entre el sujeto infractor y el declarado responsable puede acudirse a la RTEAC de 16 de septiembre de 2021 (RG 6282/2018), por citar alguna de las más recientes, que se han visto confirmadas por la STS de 2 de octubre de 2023, y por su nítido FJ 4, que dispone:

> Sin perjuicio de que el artículo 43.1.a) LGT se refiere también a que los administradores de hecho o de derecho hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, cabe considerar que la conducta pasiva que describe el propio auto de Admisión al analizar el artículo 43.1 a) LGT, en contraste con el comportamiento activo que denota el artículo 42.1 a) LGT, no obsta a la anterior conclusión. Ambos supuestos vienen a reflejar una voluntad de no cumplir las obligaciones tributarias, pudiendo consistir esa conducta pasiva, por ejemplo, en una desatención o dejación de funciones, en particular, de los deberes de vigilancia respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, determinante o posibilitador de una preterición que, precisamente, da lugar a la infracción cometida por la sociedad. Quien comete la infracción es la sociedad, ella, nadie más, es la infractora. Lo que hace el administrador es desatender su deber de vigilancia, y esa desatención o abandono, meramente negligente, es causa eficiente de la infracción.

C) Inversión de la carga de la prueba

En el primer párrafo del artículo 236.1 del TRLSC puede leerse como los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por lo realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. Añade este precepto en el segundo párrafo que la culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales. Asimismo, el artículo 237 del TRLSC refiere que todos los miembros del órgano de administración que hubieran adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo responderán solidariamente, salvo los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquel.

El incumplimiento normativo 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 cumplir y velar por el cumplimiento de dichas 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 se cumplieran por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función. Ante el incumplimiento societario, el administrador responde *a priori* y es él quien tiene que probar su diligencia (no la Agencia Tributaria su negligencia), dado que no ha honrado la posición de garante; eso sí, se conceden plenas facultades impugnativas para autoexonerarse. La previsión del artículo 43.1 a) de la LGT y el criterio de inversión de la carga de la prueba no es una interpretación *ex novo*, sino que es necesario apuntar aquí que parte del artículo 236.1 del TRLSC, en el que se recoge la responsabilidad por daños, ya reproducido.

Dicho criterio de inversión de la carga de la prueba fue respaldado por la reciente RTEAC de 14 de marzo de 2024, Sala 3.ª (RG 873/2021), con base en el principio de facilidad probatoria. En este asunto se presenta reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT, dictado el 22 de diciembre de 2020, con un alcance de 603.259,36 euros (por deudas y sanciones de IVA e IS correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010), alegándose, entre otros argumentos, inexistencia de un elemento subjetivo necesario para derivar la responsabilidad subsidiaria por las deudas de la sociedad. El tribunal recuerda los requisitos exigibles en dicho precepto:

- La comisión de infracción tributaria por la sociedad administrada.
- Condición de administrador del interesado en la fecha de comisión de las infracciones tributarias.
- Una conducta ilícita del administrador reveladora, al menos, de no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones.

Respecto a este punto, se aclara que se debe diferenciar entre el infractor, a quien normalmente se exige una conducta activa, y el responsable, para el que basta, por regla general, con una conducta pasiva (incumplir una obligación de vigilancia que, de haber sido ejercida, hubiera evitado la infracción y, por eso, se le obliga a compensar el daño derivado de su negligencia). Lo que se exige al administrador para poder ser declarado responsable es «una dejación de funciones». En el caso objeto de la reclamación, concurría que existía un nexo causal entre el responsable y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad. Por otra parte, en los acuerdos sancionadores se señalan claramente las conductas en las que incurrió la entidad administrada por el reclamante. Con base en lo cual, el TEAC concluye que la entidad deudora principal, de manera consciente y voluntaria, realizó una serie de actuaciones con la finalidad de disminuir la deuda tributaria a través de las declaraciones-liquidaciones presentadas con incorrecciones y omisiones. De lo que resulta que el administrador de dicha entidad no puso la diligencia necesaria para el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de esta última, lo que le hace acreedor de la responsabilidad declarada. En consecuencia, esta RTEAC considera correcta la inversión del *onus probandi* con base en la presunción de la dejación de funciones por parte del administrador, apoyándose en el artículo 1104 del Código Civil (CC).

Este mismo criterio jurisprudencial es el mantenido por la STS 729/2023, de 5 de junio, en el que la Administración inició un expediente de responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1 a) de la LGT contra los administradores solidarios de la entidad Edesal, SA (declarada fallida el 26 de octubre de 2015) por las deudas tributarias pendientes por IRPF-retenciones de los ejercicios 2010 y 2011 y sanciones relativas a dicho concepto y al IS del ejercicio 2011. El alcance de la responsabilidad declarada fue de 57.888,17 euros. Aunque el fondo de la sentencia pretende fijar como criterio que, anulada la sanción por falta de motivación de la conducta de la deudora principal, desaparece el presupuesto de hecho del artículo 43.1 a) y, por tanto, procede anular dicha derivación de responsabilidad frente a los responsables, en lo relevante para este caso respecto al criterio referido a la vía expedita y carga probatoria, en dicha sentencia se dispone en su FD 3 lo siguiente:

> En la sentencia de 9 de abril de 2015, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 1997/2013 se hace un resumen de la jurisprudencia de esta Sala sobre el antiguo artículo 40.1 LGT de 1963:
>
> […] 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].

Además, en la STS de 2 de octubre de 2023[5], a la que hemos hecho referencia, se concreta que la responsabilidad del administrador infractor es puramente sancionadora; no obstante, determina que la culpabilidad del administrador presunto responsable consiste en «una desatención o dejación de funciones, en particular, de los deberes de vigilancia respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, determinante o posibilitador de una preterición que, precisamente, da lugar a la infracción cometida por la sociedad». Mientras que el artículo 42.1 a) de la LGT exige una conducta activa del administrador, en el supuesto del artículo 43.1 a) de la LGT solo se precisa un comportamiento pasivo, ya que la comisión de la infracción por la sociedad implica la negligencia o, al menos, la falta de diligencia en la actuación de los administradores, que vienen por ello obligados a dar una explicación, en aplicación de los principios de facilidad y distribución probatoria. En consecuencia, el TS establece en el FJ 4 que el incumplimiento por parte de la sociedad de sus obligaciones, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, y no cabe que los administradores se desliguen (*a priori*) de la responsabilidad derivada de dicho incumplimiento. Entiende que el principio de tutela judicial efectiva se respeta en la medida en que el declarado responsable dispone de la posibilidad de dar las explicaciones que considere necesarias para desmontar la presunta ausencia de diligencia.

Sin embargo, esta postura del TEAC será modificada varios meses después, cuando únicamente se había dictado un auto de admisión a trámite del recurso de casación por el TS del asunto que, después, dará lugar a la STS de mayo de 2025[6].

Así, el cambio doctrinal comienza a fraguarse con la RTEAC de 17 de junio de 2024 (RG 6943/2021), Sala 3.ª (Recaudación), que aborda la cuestión de la distribución de la carga de la prueba e impone dicha carga de probar la negligencia a la Administración, dado que, confirmada la naturaleza sancionadora por la STS de 2 de octubre de 2023, debe respetarse el principio de presunción de inocencia. El Tribunal Central cambia el criterio mantenido en su resolución de marzo de 2024 y, concretamente, en el FJ 5, *in fine*, se afirma que:

> Habiendo sido declarada por dicho Tribunal la naturaleza sancionadora de esta responsabilidad y, en consecuencia, debiendo respetarse las exigencias del principio de presunción de inocencia, este Tribunal considera que la Administración se encuentra obligada a proporcionar una cierta explicación y razonamiento de la conducta imputable al administrador o de la ausencia de ella de las que el artículo 43.1 a) LGT enumera, reveladora de su falta de diligencia.

[5] STS 4094/2023, de 2 de octubre (rec. núm. 8791/2021).

[6] ATS de 31 de enero de 2024 (rec. de cas. núm. 3452/2023). STS 594/2025, de 20 de mayo, Sala de lo Contencioso-Administrativo.

En conclusión, hasta la STS 594/2025, de 20 de mayo, la AEAT venía considerando que no atañe al acreedor la individualización de la conducta del administrador societario, pues, al consistir el comportamiento en una desatención de los deberes de vigilancia, no es posible cargar al acreedor con la prueba de un hecho negativo. Por los principios de facilidad y disponibilidad probatoria, los acuerdos de derivación se fundamentaban en el principio de la inversión del *onus probandi*, por lo que era el administrador a quien le correspondía la prueba de su diligencia, identificando en el trámite de audiencia abierto con la comunicación de inicio notificada, lo que, en cumplimiento de sus deberes legales, hizo para evitar la comisión de la infracción por la mercantil. Tales alegaciones serán valoradas por el ente tributario y pueden ser estimadas o desestimadas, en cuyo caso, procedería a dictarse el acuerdo de derivación de responsabilidad, contra el que cabe pie de recurso (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa).

No obstante, es el propio TS el que introduce un cambio de criterio en la Sentencia 594/2025, de 20 de mayo, que podemos denominar el de la «necesaria individualización de la conducta», que es el que sostuvo el TSJ de la Comunidad Valenciana en la Sentencia de 13 de febrero de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª (rec. núm. 859/2010), dictada por Gonzalo Ignacio Barra Pla, o en la Sentencia del mismo TSJ de 7 de septiembre de 2010, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª (rec. núm. 2570/2008), dictada por Rafael Pérez Nieto.

En consecuencia, a partir de ahora, será carga de la Administración dar una motivación concreta sobre la conducta del administrador, lo que hace ineludible la individualización de la conducta; esto es, los órganos de recaudación deberán dar una explicación sobre los actos concretos reprochables al administrador en su condición de tal que integren los supuestos de hecho del precepto. Literalmente, se afirma:

> 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 aquélla.

En palabras del Alto Tribunal, los requisitos que deben concurrir para poder acordar la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT a la luz de la nueva jurisprudencia son:

- Requisitos objetivos:
  - Existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad mercantil deudora.

– Condición de administrador del responsable en el momento de la comisión de la infracción.

- Requisito subjetivo: que concurra culpa o negligencia en la comisión de los hechos sancionados. Será la AEAT la que tenga que probar una conducta reveladora de la ausencia de diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica.

En otras palabras, este requisito subjetivo requiere que los administradores «incurran en las conductas específicas que describe el precepto legal» (FD 3, punto 5) y que tales conductas sean acreditadas por el acreedor público. Se pone fin a la inversión de la carga de la prueba, por lo que corresponde a la Administración la carga de dar una explicación de por qué el administrador a quien señala como responsable incurrió en una acción u omisión imputable y culpable o no diligente.

Con base en ello, establece la siguiente doctrina jurisprudencial:

> 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*.

Y esta carga de probar que el administrador ha realizado alguno de los actos previstos en el artículo 43.1 a) sin incurrir en fórmulas estereotipadas conduce a que, en caso de duda, se aplique el principio *in dubio pro reo* como garantía del derecho a la presunción de inocencia que implica la naturaleza sancionadora del precepto.

4. Implicaciones prácticas en los nuevos acuerdos de declaración de responsabilidad tributaria por el artículo 43.1 a) de la LGT

Hasta el cambio de criterio jurisprudencial operado con la STS de mayo de 2025, la práctica administrativa se había basado en un modelo de vía expedita, que permitía derivar la responsabilidad al administrador a partir de la simple concurrencia de los siguientes elementos: (i) comisión de una infracción por la entidad deudora, (ii) condición de administrador de hecho o de derecho, y (iii) ausencia de prueba de diligencia por parte del presunto responsable.

Este modelo encontraba sustento en una inversión de la carga de la prueba conforme a la cual correspondía al presunto responsable acreditar su inocencia, con base en el artículo 236.1 del TRLSC, que dispone: «La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales».

Sin embargo, tras la reciente STS 594/2025, la Administración ya no puede limitarse a constatar la condición formal de administrador ni apoyarse en presunciones genéricas de dejación de funciones. Se le exige una motivación concreta e individualizada de los hechos, conductas u omisiones imputables al administrador presunto responsable, que evidencien una culpa o negligencia relevante y determinante del incumplimiento tributario de la sociedad deudora.

Desde una perspectiva funcional, entendemos que esta exigencia probatoria más rigurosa generará un efecto directo sobre la eficacia recaudatoria del crédito público, al introducir barreras operativas relevantes tales como dificultad en la obtención de pruebas directas o mayor carga de trabajo para los órganos de recaudación.

Es oportuno señalar que este nuevo criterio más restrictivo contrasta con la práctica de otras Administraciones públicas, como la Tesorería General de la Seguridad Social, que acude con mayor facilidad a mecanismos más automáticos de exigencia de responsabilidad, como el artículo 367 del TRLSC (responsabilidad por deudas en caso de disolución no instada). En tales casos, la responsabilidad del administrador no exige la prueba de culpa.

Concretamente, la Seguridad Social, aplicando el Real Decreto legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley general de la Seguridad Social (TRLGSS), puede remitirse directamente a otros supuestos de responsabilidad previstos en el ordenamiento jurídico español y, por ello, este organismo aplica directamente el artículo 367, «Responsabilidad solidaria por las deudas sociales», del TRLSC. Para ello, se requiere que concurran causas de disolución o insolvencia de la sociedad deudora; conceptos diferentes y analizados en la STS de 14 de febrero de 2024, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª (rec. de cas. núm. 3724/2021). Si concurre alguna de

estas causas, será el administrador quien esté obligado a promover la disolución o acudir al concurso. Este párrafo sirve para reflexionar sobre que hay otros remedios y que la autotutela de la Administración se caracteriza por muchos como agresiva, pero no es menos cierto que otras Administraciones públicas aplican directamente figuras del derecho mercantil más severas si cabe.

Por tanto, cabe plantear una reflexión crítica sobre el posible desequilibrio normativo y jurisprudencial entre distintas Administraciones acreedoras.

Para finalizar este epígrafe se ofrece un supuesto práctico que refleja cómo la Administración podría fundamentar un posible acuerdo de derivación de responsabilidad a partir del reciente criterio del TS partiendo de unos hechos concretos:

Ejemplo 2

En el marco del procedimiento inspector, se dictó el 3 de marzo de 2023 un acta en conformidad por el IS. Se acredita que la sociedad Tecnosur, SL presentó autoliquidación del IS correspondiente al ejercicio 2021 en la que:

- Ocultó ingresos por importe de 146.300 euros, procedentes de transferencias bancarias recibidas entre enero y diciembre de 2021 y no contabilizadas ni facturadas.
- Dedujo indebidamente gastos personales y no afectos, por un importe de 63.100 euros, correspondientes a consumos, alquileres, gastos de manutención y viajes del administrador y su familia.

El administrador único, D. Jesús V. G., ha ocupado dicho cargo sin interrupción desde el 3 de abril de 2018, sin que conste apoderamiento ni delegación de funciones en terceros.

La contabilidad de la sociedad se elabora internamente por su hijo, D. Javier V. G., quien figura como trabajador contratado de la empresa (TC2 aportado al expediente).

El propio administrador consta como:

- Autorizado titular en las cuentas bancarias de la sociedad (extractos aportados por las entidades financieras, con firma registrada).
- Presentador y firmante del modelo 200 del IS 2021.
- Firmante de las cuentas anuales, depositadas en el Registro Mercantil el 20 de julio de 2022.
- Receptor de notificaciones electrónicas de la AEAT, según los registros de acceso a DEHú, con apertura manual de las notificaciones de inicio de inspección, requerimiento de documentación y propuesta de liquidación.

El 15 de abril de 2025, el Departamento de Recaudación notificó comunicación de inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria al administrador social en virtud del artículo 43.1 a) de la LGT fundamentado en el anterior criterio del tribunal (inversión de la carga de la prueba).

No obstante, a la luz de la reciente jurisprudencia de 20 de mayo, dado que aún no se había emitido el acuerdo, se decide dar un nuevo trámite de audiencia ampliando la comunicación de inicio inicial, concretando la conducta del administrador que permitió a la entidad la presentación incorrecta de la autoliquidación del IS 2021.

Cabe señalar que esta estrategia es la que se entiende más adecuada, dado que, si se hubiera acordado el archivo del primer procedimiento (archivándose la comunicación de inicio), en virtud del principio ***ne bis in idem***, no cabría volver a iniciar un nuevo procedimiento del artículo 43.1 a) de la LGT.

En cuanto a cómo debería la Administración probar una dejación grave y continuada de las funciones del administrador social, se ofrecen los siguientes elementos, que podrían ser utilizados, en nuestra opinión, en la comunicación de inicio y acuerdo de derivación:

- Incoherencia entre movimientos bancarios y facturación declarada: el informe bancario muestra ingresos por 146.300 euros no recogidos en el libro-registro de ingresos ni en la contabilidad oficial, pese a que el administrador tenía acceso y control directo sobre dichas cuentas.
- Gastos deducidos sin justificación ni afectación: los conceptos deducidos (alquileres turísticos, estancias hoteleras familiares, compras en tiendas de lujo) carecen de soporte documental que los vincule con la actividad empresarial. Las facturas fueron requeridas y no se aportaron por el administrador durante el procedimiento inspector.
- Falta de supervisión sobre la contabilidad: el contable de la empresa era el hijo, trabajador subordinado, sin titulación fiscal acreditada, sin control externo ni revisión. No se aportó informe de auditoría ni se justificó el sistema interno de control.
- Ausencia de actuación correctiva tras la notificación de la Inspección: pese a conocer los hechos, al recibir y abrir él mismo las notificaciones electrónicas, no presentó declaraciones rectificativas ni aportó documentación para justificar los datos declarados.
- Firma de cuentas anuales y declaración del IS sin revisión técnica: asumió la veracidad de los datos contables sin fiscalización ni comprobación de su exactitud, infringiendo el deber de diligencia reforzada previsto en el artículo 225 del TRLSC.
- Ausencia de alegaciones formales durante el procedimiento: no formuló oposición ni colaboró con la Administración para esclarecer los hechos. Esta pasividad revela una voluntad de ocultar o, al menos, tolerar los datos falsos.

Con base en los hechos anteriores, la Administración tributaria podría, en nuestra opinión, concluir que D. Jesús V. G., en su condición de administrador único, incurrió en una conducta omisiva culposa, al no ejercer el mínimo deber de control, verificación o reacción ante hechos tributarios relevantes que estaban bajo su conocimiento y responsabilidad directa.

Su inactividad permitió materialmente que se presentara una declaración inexacta del IS 2021, lo que facilitó la comisión de una infracción tributaria de dejar de ingresar del artículo 191 de la LGT. Por tanto, se cumplen los requisitos del artículo 43.1 a) de la LGT para declarar su responsabilidad subsidiaria, conforme al estándar reforzado exigido por el TS en la Sentencia 594/2025.

5. Conclusiones

El artículo 43.1 a) de la LGT ha sido expresamente calificado como un supuesto de responsabilidad tributaria de naturaleza sancionadora por el TS (STS 4094/2023, de 2 de octubre) y confirmado por el TEDH (Decisión de 12 de septiembre de 2024, asunto Solanellas). Esta calificación excluye toda posibilidad de interpretar la figura como un mecanismo de responsabilidad objetiva, al exigir no solo la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad deudora, sino también una conducta culposa o negligente por parte del administrador.

No obstante, tal naturaleza no tiene la repercusión que muchos anhelaban, relativa a la suspensión automática tanto de la sanción como de la cuota. Uno de los efectos prácticos más relevantes de esta sentencia es la diferenciación en el régimen de suspensión de la deuda derivada, constituida, por un lado, por cuota e intereses de demora y, por otro, por la sanción tributaria. La sala considera que, aunque el artículo 43.1 a) tenga naturaleza sancionadora, ello no implica automáticamente la suspensión de toda la deuda tributaria en caso de recurso, limitando la suspensión automática exclusivamente a la sanción; todo ello, en virtud del principio de igualdad entre el deudor principal y el responsable declarado.

En esta sentencia, el Alto Tribunal se hace eco de la Decisión del TEDH de 12 de septiembre de 2024 (asunto Solanellas), en la que la Corte confirmó que la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora y que, en consecuencia, deben respetarse garantías como la presunción de inocencia y la posibilidad de defensa efectiva en el responsable tributario. La Corte europea validó que la carga de la prueba puede recaer sobre el contribuyente siempre que se le ofrezcan medios adecuados para impugnar durante el procedimiento de declaración de responsabilidad para así poder demostrar su diligencia, lo que, a la vista de la legislación española, se cumple.

No obstante, dicha naturaleza sancionadora genera dos limitaciones a la actuación de la Administración tributaria.

La primera es la constatada por la RTEAC de 10 de diciembre de 2024, en la que se impide, por el principio *ne bis in idem*, iniciar un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad con base en el artículo 43.1 a) de la LGT una vez anulado el primero (con el mismo supuesto legal) por defecto sustancial, es decir, restringe el denominado «doble tiro», aun cuando el plazo de prescripción de la facultad para derivar esté vivo.

La segunda es que se impone a la Administración el deber de respetar en el presunto administrador el derecho a la presunción de inocencia, lo que da lugar a que desde la STS 594/2025, de 20 de mayo, se produzca un cambio de criterio jurisprudencial que obliga a la Administración a soportar la carga de la prueba.

Tradicionalmente, la Administración aplicaba una presunción de culpa al administrador y trasladaba a este la carga de probar su diligencia. Este enfoque se justificaba en la posición de garante del administrador societario. Sin embargo, el TS rectificó este criterio en mayo de 2025 afirmando que tal inversión de la carga probatoria es incompatible con la naturaleza sancionadora del artículo 43.1 a) de la LGT y con el principio de presunción de inocencia.

En la STS 594/2025, el Alto Tribunal establece que corresponde a la Administración la carga de demostrar que el administrador societario incurrió en una de las conductas descritas en el precepto, esto es, no realizar actos necesarios para impedir la infracción, consentir incumplimientos o adoptar acuerdos que posibiliten las infracciones cometidas por la sociedad deudora. Este cambio refuerza el derecho de defensa del contribuyente y obliga a una motivación individualizada de su conducta.

Por ello, se hace necesario construir un relato razonado de la responsabilidad del administrador mediante indicios probatorios de la ausencia de diligencia normativa en su comportamiento concreto.

A la vista de los recientes cambios analizados en el presente estudio, consideramos que la STS 594/2025, de 20 de mayo, especialmente representa un duro golpe a la clásica praxis de la Administración en materia de derivación de responsabilidad subsidiaria (art. 43.1 a) de la LGT), al reforzar de manera contundente el principio de presunción de inocencia y reafirmar que la carga de probar la ausencia de diligencia en el comportamiento del administrador societario recae en la Administración.

Esta interpretación, acertada desde la perspectiva garantista, puede, sin embargo, convertirse en un lastre operativo para la Agencia Tributaria como protector del crédito público, debido a que conllevará consecuencias prácticas como las siguientes.

En primer lugar, una sobrecarga probatoria, al no ser suficiente con que los órganos liquidadores acrediten la culpabilidad de la sociedad como sujeto infractor, sino que se exige a los órganos de recaudación tributaria una prueba de la conducta culpable específica del administrador, caso por caso.

En segundo lugar, al elevar el estándar probatorio requerido, se abre la puerta a mayores recursos o reclamaciones por defectos formales, de prueba, entre otros, ralentizando plazos, aumentando costes en términos humanos y temporales, que pueden lastrar la labor de la recaudación tributaria.

Finalmente, se considera que la derivación de responsabilidad subsidiaria debería cumplir la función de asegurar el cobro de las deudas no satisfechas por el deudor fallido, sin necesidad de tener que probar que los administradores societarios han realizado conductas individuales no diligentes (los cuales, recordemos, son los representantes de una entidad jurídica que, por definición, no puede operar por sí sola, sino que necesita de la actuación de una persona física, que será, tal y como está configurado el derecho mercantil, el administrador/es de la misma) para impedir la conducta infractora cometida.

En definitiva, el nuevo paradigma exige a la Administración un esfuerzo adicional en términos técnicos y probatorios, al tiempo que traslada al ámbito tributario garantías tradicionales del derecho sancionador que hasta ahora eran interpretadas de forma más laxa. Se abre así una nueva etapa en la que la protección de los derechos fundamentales del contribuyente deberá armonizarse con la eficacia en la gestión de la deuda tributaria.

Habrá que estar atentos a cómo interpretan los tribunales económico-administrativos y los órganos jurisdiccionales los nuevos acuerdos de derivación de responsabilidad dictados al amparo del artículo 43.1 a) de la LGT a fin de valorar el alcance real de este cambio jurisprudencial en la práctica administrativa.

Rocío Estébanez Cuevas. Graduada en el Doble Grado en Derecho y Administración de Empresas por la Universidad de Valladolid. Técnico de Hacienda en excedencia e inspectora de Hacienda del Estado en activo. Su carrera administrativa se ha desempeñado en puestos de la Dirección General de Tributos y en el Tribunal Económico-Administrativo Central, y actualmente desempeña sus funciones en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. https://orcid.org/0009-0007-2317-1936