



Consecuencias de la naturaleza sancionadora del artículo 43.1 a) de la LGT y otras reflexiones

Análisis de la [STS de 20 de mayo de 2025, rec. núm. 3452/2023](#)

Alfonso del Castillo Bonet

Abogado de litigación tributaria (España)

adelcastillo@icaalava.com | <https://orcid.org/0009-0008-4428-0469>

Extracto

El TS, en Sentencia de 20 de mayo de 2025, fija como doctrina que la naturaleza sancionadora de la derivación de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT comporta la aplicación de los principios de presunción de inocencia e *in dubio pro reo*. Por lo tanto, corresponde la carga de la prueba de todos los presupuestos de hecho, incluida la falta de diligencia, a la Administración.

Publicado: 17-09-2025

Cómo citar: Castillo Bonet, A. del (2025). Consecuencias de la naturaleza sancionadora del artículo 43.1 a) de la LGT y otras reflexiones. (Análisis de la STS de 20 de mayo de 2025, rec. núm. 3452/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 511, 107-114. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24793>

1. Supuesto de hecho

La AEAT acordó la derivación de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), por el IVA 2006 a 2008 a un administrador y socio único de una sociedad que, a consecuencia de un grave cáncer, decidió cesar en el cargo en el año 2009 y vender la compañía en escritura otorgada el 5 de agosto de 2010. En paralelo, el 17 de junio de 2010 se iniciaba un procedimiento inspector por el IVA 2006 a 2008.

El nuevo administrador no compareció ante la Inspección ni aportó los libros del IVA ni facturas. En consecuencia, la AEAT regularizó todo el IVA soportado por falta de aportación de su justificación. En ningún momento se discutió por la Administración la realidad de las operaciones ni hubo regularización del IS.

Declarada fallida la compañía, la AEAT inició el procedimiento de derivación al administrador en el momento de la presentación de las autoliquidaciones del IVA 2006 a 2008. Desde el inicio del procedimiento, el responsable opuso: primero, la especial gravedad de su enfermedad para justificar su falta de culpabilidad –aspecto sobre el que versó gran parte de la discusión en la instancia– y, segundo, que la AEAT debía requerir las facturas a los proveedores para poder comprobar la existencia del IVA soportado, puesto que él, como antiguo administrador, ya no tenía acceso a las mismas. La Administración denegó la prueba solicitada por el responsable; prueba que volvió a rechazarse en vía económico-administrativa. Finalmente, la AN sí acordó la pertinencia y utilidad de la prueba, pero los proveedores no conservaban las facturas por el tiempo transcurrido, más de una década.

En lo que interesa para el análisis del recurso de casación, la defensa del contribuyente ante la AN fue triple: primero, el acuerdo de derivación no motivaba por qué el responsable no había realizado los actos de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, puesto que la regularización del IVA se debía a la no comparecencia del nuevo administrador; segundo, se había vulnerado su derecho a la defensa al negársele en vía administrativa la práctica de una prueba esencial para su defensa; y, tercero, existía un administrador que no compareció ante la Inspección y, por lo tanto, podía ser responsable solidario.

La SAN de 20 de septiembre de 2022 desestimó íntegramente el recurso contencioso-administrativo y confirmó el acuerdo de derivación de responsabilidad porque el supuesto del artículo 43.1 a) de la LGT no tenía carácter sancionador y correspondía al responsable probar su inocencia:

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.

La AN también rechazó que la falta de práctica de prueba ocasionara indefensión y concluyó que la Administración tenía total libertad para elegir entre el responsable solidario y subsidiario. Sin embargo, la SAN presentaba dos votos particulares de D. Javier Eugenio López Candela y D. Helmuth Moya Meyer que concluían que no bastaba con la acreditación de la condición de administrado, sino que el carácter sancionador del artículo 43.1 a) de la LGT exige la prueba de la negligencia del responsable por la Administración, y que no existe libertad de elección por la Administración.

2. Doctrina del tribunal

La STS de 20 de mayo de 2025 (rec. de cas. núm. 3452/2023), fija como doctrina que la naturaleza sancionadora de la causa de derivación de responsabilidad regulada en el artículo 43.1 a) de la LGT comporta la aplicación de los principios de presunción de inocencia e *in dubio pro reo* y, por lo tanto, la carga de la prueba del presupuesto de hecho corresponde a la Administración:

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*.

La doctrina de la sentencia es clara: las derivaciones de responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT sí tienen naturaleza sancionadora. En consecuencia, la responsabilidad no es objetiva por la mera condición de administrador y, por lo tanto, no le corresponde a este probar su inocencia, rigiendo la presunción de inocencia. Dicha doctrina se ha reiterado por las recientes Sentencias de 1 y 17 de julio de 2025 (recs. de cas. núms. 642/2023 y 5815/2025).

El TS funda el carácter sancionador del artículo 43.1 a) de la LGT en 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». Dicha conclusión la completa con las SSTC 76/1990, de 26 de abril, y 85/2006, de 27 de marzo, y la STEDH de 12 de septiembre de 2024 (demandas 37977/23 y 8275/24), Josefa Solanellas contra España.

La STS deja sin resolver las otras dos cuestiones planteadas en el Auto de admisión de 31 de enero de 2024 del recurso de casación 3452/2023:

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.

3. Comentario crítico

La importancia de la STS de 20 de mayo de 2025 deriva de su proyección al casar la doctrina de la AN y censurar la práctica de la AEAT. Hemos de recordar que la Sección 7.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, por efecto de las normas de competencia en vía económico-administrativa y jurisdiccional, es el tribunal de justicia que conoce

de las derivaciones de responsabilidad de más de 150.000 euros acordadas por la AEAT. Por lo tanto, sus sentencias son especialmente relevantes en esta materia al referirse a los casos de mayor cuantía y trascendencia. De hecho, la SAN de 20 de septiembre de 2022 se viene repitiendo en la motivación de numerosas derivaciones de responsabilidad dictadas por la AEAT.

Como destaca la propia Sentencia de 20 de mayo de 2025, el TS se había pronunciado en anteriores ocasiones sobre el carácter punitivo del artículo 42.1 a) de la LGT y su precedente artículo 38.1 de la LGT de 1963, y la misma conclusión había alcanzado el TC en las Sentencias 76/1990, de 26 de abril, y 85/2006, de 27 de marzo. Pero el TS no se había pronunciado expresamente sobre el supuesto del vigente artículo 43.1 a) de la LGT y la aplicación de las garantías sancionadoras: la carga de la prueba, la inversión del *onus probandi* y el principio de *in dubio pro reo*. Merece la pena resaltar que el TS analiza y dota de autonomía al principio *in dubio pro reo* porque, en ningún momento, fue objeto de la discusión en la instancia o en la casación. Por lo tanto, se trata de un apunte que, aunque obvio, es incluido expresamente por la sentencia como doctrina, resaltando que las «dudas que en este ámbito pudieran suscitarse deberán resolverse aplicando el principio *in dubio pro reo*».

La previa SAN de 20 de septiembre de 2022, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7.^a, sostenía expresamente lo contrario a lo defendido por el TS: probada la condición de administrador, corresponde al obligado tributario la prueba de su diligencia.

Sorprende la contundencia con la que la AN defendía la inversión de la carga de la prueba porque, con independencia de su carácter sancionador, los artículos 105.1 de la LGT y 217 de la Ley de enjuiciamiento civil (LEC) llevan a la misma conclusión: incumbe la carga de la prueba a quien haga valer su derecho. En este caso, es la Administración –insistimos, con independencia del carácter sancionador o no de las derivaciones de responsabilidad– quien debiera probar el presupuesto de hecho de la derivación.

El matiz es relevante porque existen supuestos de derivación a los que se niega el carácter sancionador. Por ejemplo, los supuestos del artículo 42.2 de la LGT (STS de 28 de abril de 2023, rec. núm. 546/2021) o del artículo 43.1 b) de la LGT (RTEAC de 11 de julio de 2025, RG 7417/2023). La aplicación del artículo 105.1 de la LGT, en teoría, debiera comportar la misma conclusión que si se considerase de naturaleza sancionadora: la Administración debe probar el presupuesto de hecho, incluida la culpabilidad o falta de diligencia que exige la normativa.

El problema es que la Sentencia de 20 de mayo de 2025 no establece unos criterios precisos sobre cómo deslindar los supuestos que son sancionadores de los que no lo son y únicamente se funda en que la premisa es la previa existencia de una sanción en la compañía. Tampoco la STS de 28 de abril de 2023, al rechazar la naturaleza sancionadora del artículo 42.2 a) de la LGT, establece un parámetro claro de por qué carece de naturaleza sancionadora, fundándose en que solo es una garantía de la integridad patrimonial (FJ 6).

Ello nos lleva a otros debates: ¿Es posible que, dentro de la misma institución jurídica, las derivaciones de responsabilidad, puedan coexistir dos naturalezas jurídicas diferentes? ¿Es lógico que dentro de los artículos 42 y 43 de la LGT algunos supuestos se califiquen como sancionadores y tengan unas garantías diferentes que otros? Consideramos que todos los supuestos de derivación de responsabilidad regulados en dichos preceptos tienen un carácter sancionador porque todos exigen un mínimo elemento de culpabilidad. Así, por ejemplo, los supuestos del artículo 42.2 de la LGT presentan una clara similitud con los delitos de frustración en la ejecución (arts. 257 y ss. del Código Penal) e, incluso, el TS ha rechazado la posibilidad de declarar responsables en el supuesto del artículo 42.2 a) de la LGT a menores porque «el precepto comprende actividades, conductas e intenciones dolosas de las que un menor es, siempre, inimputable por ministerio de la ley, condición de la que deriva su inmunidad a las sanciones» (STS de 13 de diciembre de 2022, rec. de cas. núm. 404/2021)¹. Sin embargo, no tendrá carácter sancionador el supuesto de la responsabilidad subsidiaria por afección de bienes del artículo 79 de la LGT (por ejemplo, el ITP y AJD respecto de los bienes transmitidos de conformidad con el art. 5 de la LITP y AJD) por ser una obligación *propter rem* independiente del comportamiento del obligado tributario.

En todo caso, la discusión sobre la naturaleza jurídica de cada uno de los supuestos de derivación de responsabilidad es una cuestión que excede del objeto del presente trabajo, pero que sí merece resaltarse porque podría tener encaje en el artículo 25 de la Constitución española (CE), que recoge los principios y garantías constitucionales del derecho sancionador y, por lo tanto, ser susceptible de recurso de amparo. De esta manera podría revertirse el criterio del TS en los casos en los que, según su doctrina, no existe una naturaleza punitiva².

El carácter sancionador de las derivaciones de responsabilidad tendrá otras consecuencias jurídicas que el TS todavía no ha tratado de manera directa. Por ejemplo, la aplicación del *ne bis in idem* y la imposibilidad de una retroacción del procedimiento³ o la existencia

¹ El debate no ha pasado desapercibido en la doctrina. Romero Plaza y Serantes Peña (2024, pp. 66 y ss.) aluden al conflicto respecto de la naturaleza de las derivaciones de responsabilidad entre quienes lo consideran una garantía del crédito frente a su naturaleza sancionadora. Ambos autores se inclinan por la preeminencia de la naturaleza sancionadora en los casos de responsabilidad solidaria en que se exige una culpabilidad más intensa y analizan la doctrina existente al respecto. También Almodí Cid (2025) analiza la cuestión desde la perspectiva de la jurisprudencia del TEDH.

² Para más detalle sobre las posibilidades de cuestionar ante el TC el criterio del TS sobre las garantías en supuestos de derivaciones de responsabilidad con naturaleza sancionadora, véase nuestro trabajo (Del Castillo Bonet, 2024).

³ El TEAC, en Resolución de 10 de diciembre de 2024 (RG 4484/2024), ha considerado aplicable el *ne bis in idem* a los supuestos del artículo 43.1 a) de la LGT. Pero el TS todavía no lo ha reconocido expresamente, aunque sí tácitamente, al rechazar su aplicación al artículo 43.2 de la LGT por carecer de naturaleza sancionadora (STS de 28 de abril de 2023, rec. núm. 546/2021).

del derecho a una segunda instancia revisora en materia sancionadora (doctrina Saquetti y todos los problemas que conlleva⁴). Existen otros temas más conflictivos y todavía no suficientemente tratados en los que la regulación es contradictoria con los principios constitucionales. En este sentido, no ha sido suficientemente tratada la cuestión de si los herederos suceden en la responsabilidad de las derivaciones, una vez acordada, de conformidad con el artículo 39.1, *in fine*, de la LGT. La regla del artículo 39.1 de la LGT resulta contradictoria con que la responsabilidad de las sanciones no se transmita (art. 182.3 de la LGT) por el principio constitucional de personalidad de las penas. En la medida en que se trata de garantías vinculadas a derechos fundamentales, serían susceptibles de amparo ante el TC por los obligados tributarios que las consideren infringidas.

Como último comentario, el TS no analiza la segunda y tercera cuestión admitida por cuestión de técnica casacional. En relación con la negativa a practicar una prueba pertinente y útil en vía administrativa, queda sin respuesta si supuso una infracción del derecho a la defensa (art. 24 de la CE), el acceso al expediente (art. 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea) y de los principios de buena administración (SSTS de 22 de septiembre de 2020, rec. núm. 5825/2018, y 5 de diciembre de 2017, rec. núm. 1727/2016) y *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (STS de 23 de mayo de 2018, rec. núm. 666/2017). La Administración niega, en vía administrativa, una prueba pertinente y útil que resulta impracticable en vía judicial por el tiempo transcurrido. Respecto de la tercera cuestión casacional, la relación entre los supuestos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria, ya fue resuelta por la STS de 22 de abril de 2024 (rec. núm. 9119/2022) y analizada en el número 501 de la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF.

3.1. Conclusión

La STS de 20 de mayo de 2025 es clara al confirmar el carácter sancionador del artículo 43.1 a) de la LGT y atribuir como consecuencias: la interdicción de la responsabilidad objetiva; la obligación de probar por parte de la Administración el presupuesto de hecho, sin que sea suficiente acreditar la condición de administrador; la no inversión de la carga de la prueba, de manera que el responsable no debe probar su inocencia; y, finalmente, que ante cualquier duda rige el principio *in dubio pro reo*.

Aunque la STS de 20 de mayo de 2025 lo señale expresamente, las garantías reconocidas también serán extensibles al resto de los supuestos de derivación de responsabilidad que tengan una naturaleza sancionadora.

⁴ Cancio Fernández (2024) analiza la dificultad de integrar la doctrina Saquetti con el actual recurso de casación.



Referencias bibliográficas

- Almudí Cid, J. M. (2025). Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿Un paso atrás en las garantías del responsable tributario? *Revista Técnica Tributaria*, 148, 9-24. <https://doi.org/10.48297/hem1z024>
- Cancio Fernández, R. C. (2024). Saquetti, doble instancia y régimen casacional contencioso-administrativo: el gran oxímoron procesal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 499, 99-120. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22365>
- Castillo Bonet, A. del (2024). Relación entre la responsabilidad subsidiaria y solidaria desde la perspectiva de los artículos 24 y 25 de la Constitución. (Análisis de la STS de 22 de abril de 2024, rec. núm. 9119/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 163-170. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.23471>
- Romero Plaza, C. J. y Serantes Peña, F. R. (2024). *Responsables y responsabilidad tributaria*. CISS.