



Universidad Internacional de La Rioja  
Facultad de Derecho

Máster Universitario en el Ejercicio de la Abogacía y la Procura

**LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD  
TRIBUTARIA A LOS ADMINISTRADORES  
SOCIALES DESDE UN ENFOQUE  
JURISPRUDENCIAL**

Trabajo fin de estudio presentado por:	Pablo Pesado Catrufo
Tipo de trabajo:	TFM Teórico
Área jurídica:	Derecho Mercantil
Director/a:	María Concepción Cagide Torres
Fecha:	7 de enero de 2026

## Resumen

El presente trabajo tiene por objeto analizar los acuerdos de derivación de responsabilidad tributaria, tanto en su modalidad solidaria como subsidiaria, que la AEAT dirige contra los contribuyentes. Este análisis se realiza a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuya doctrina ha supuesto una ruptura significativa con el paradigma de derivación que venía aplicando tradicionalmente la Administración.

Las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en el presente año descartan que la AEAT pueda derivar responsabilidad de forma casi automática mediante una mera remisión genérica a los preceptos de la Ley General Tributaria que regulan esta materia. Por el contrario, la Administración debe acreditar de manera concreta, individualizada y motivada la conducta atribuida al presunto responsable, así como explicar de forma razonada cómo dicha conducta encaja en el supuesto de hecho del precepto que fundamenta la derivación. Esta exigencia refuerza la tutela del contribuyente y eleva sustancialmente el estándar de motivación requerido en estos procedimientos.

**Palabras clave:** Administrador social, derivación de responsabilidad, responsables solidarios y subsidiarios, deudas tributarias, insolvencias.

## Abstract

This paper examines the tax liability transfer procedures—both joint and several, and subsidiary—initiated by the Spanish Tax Agency (AEAT) against taxpayers. The analysis is conducted in light of recent case law from the Supreme Court, which represents a significant shift from the paradigm traditionally applied by the AEAT in matters of liability transfer.

The Supreme Court's rulings issued this year make it clear that the AEAT can no longer impose liability almost automatically by merely citing the provisions of the General Tax Law that regulate liability transfers. Instead, the Administration must specifically, individually and adequately substantiate the conduct attributed to the alleged liable party, and must clearly explain how such conduct fits within the factual assumptions of the legal provision invoked as the basis for the transfer. This heightened requirement strengthens taxpayer protections and significantly raises the standard of reasoning required in these procedures.

**Keywords:** Company director, liability transfer, joint and several liability, subsidiary liability, tax debts, insolvency.

## Índice de contenidos

1. INTRODUCCIÓN.....	6
1.1. Justificación del tema elegido. ....	6
1.2. Problema y finalidad del trabajo. ....	6
1.3. Objetivos.....	7
2. LOS ADMINISTRADORES SOCIALES COMO SUJETOS TRIBUTARIAMENTE RESPONSABLES. .....	9
2.1. Concepto de administrador social en juego con la necesidad de asegurar el crédito tributario.....	9
2.2. Responsables tributarios ex art. 41 LGT.....	10
2.3. El cese oficial del administrador y su repercusión en la derivación de responsabilidad.....	12
3. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES EX ART. 42.1.A) LGT. .....	14
3.1. Análisis normativo del art. 42.1.a) LGT. ....	14
3.2. Naturaleza sancionadora e implicaciones.....	15
3.3. Procedimiento autónomo y ausencia de necesidad de reclamación previa al deudor principal. ....	17
3.4. Prescripción y <i>dies a quo</i> en la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT.....	19
3.5. Alcance: deudas y sanciones en la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT. .....	20
4. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES EX ART. 43 LGT.....	23
4.1. Análisis normativo del art. 43.1.a) LGT. ....	23
4.2. La naturaleza sancionadora del art. 43.1.a) LGT y sus implicaciones prácticas.....	25

4.3.	Prescripción y <i>dies a quo</i> en la responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) LGT.....	35
4.4.	Alcance: deudas y sanciones en la responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) LGT.....	38
4.5.	La particularidad del art. 42.2.a) LGT: una anomalía jurisprudencial y otros supuestos de derivación de responsabilidad. ....	39
5.	EL ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD. ....	45
5.1.	Introducción y diferencias según la naturaleza de la responsabilidad. ....	45
5.2.	Los requisitos del acuerdo de derivación de responsabilidad. ....	46
5.3.	Motivos de impugnación del acuerdo de derivación. ....	47
5.4.	La declaración de fallido. ....	49
6.	CONCLUSIONES .....	53
	ANEXO BIBLIOGRAFICO .....	56
	ANEXO LEGISLATIVO.....	59
	ANEXO JURISPRUDENCIAL.....	60
	ANEXO: TABLA 1: El panorama actual de la naturaleza sancionadora.....	63
	ANEXO: TABLA 2: Resumen de los preceptos de derivación de responsabilidad. ....	64
	ANEXO: FIGURA 1: Esquema práctico sobre la derivación de responsabilidad. ....	65
	ANEXO: FIGURA 2: Esquema procesal-administrativo para la derivación subsidiaria. ....	66
	LISTADO DE ABREVIATURAS .....	67

## 1. INTRODUCCIÓN.

### 1.1. Justificación del tema elegido.

El avance jurídico y el desarrollo normativo han configurado un escenario especialmente complejo para los administradores sociales. Su posición en el tráfico mercantil les sitúa en el centro de diversas esferas de responsabilidad que pueden exigirse desde distintos ámbitos del Derecho.

La práctica diaria acostumbra a fijar la mira en las responsabilidades que emanen 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 (en adelante, LSC) y de los procedimientos concursales, con su temida sección sexta o de calificación (art. 446 y ss. del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, en adelante LCo).

Sin embargo, dentro de estas vías, la derivación de responsabilidad tributaria, en toda su magnitud y formas según la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), constituye, quizá, una de las figuras menos exploradas y, al mismo tiempo, más relevantes. Este mecanismo permite a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) dirigirse contra los administradores de sociedades mercantiles cuando estas incumplen sus obligaciones tributarias, trasladando a aquellos la carga de responder, en determinados supuestos, por las deudas generadas por la entidad que administran.

En la actualidad, los procedimientos de derivación de responsabilidad se encuentran en claro crecimiento, reflejo del esfuerzo de la Administración por asegurar la recaudación y combatir la morosidad. Sin embargo, este auge ha traído consigo, en ocasiones, deficiencias en la tramitación de los expedientes, lo que abre la puerta a la impugnación de estos actos por vulneración de garantías procesales.

### 1.2. Problema y finalidad del trabajo.

Ante esta realidad, surgen múltiples interrogantes de gran trascendencia práctica y jurídica: ¿debe considerarse al administrador social un responsable solidario, de manera que pueda exigírsele directamente el pago de la deuda tributaria de la sociedad? ¿O, por el contrario, se trata de un responsable subsidiario, cuya obligación solo nace una vez que la Administración

acredita haber agotado todas las vías de cobro frente a la entidad deudora? ¿Responde el administrador únicamente de las cuotas e intereses tributarios, o también puede verse obligado a asumir las sanciones impuestas a la sociedad? ¿Responde siempre y en cualquier caso el administrador de las deudas de la sociedad que administra o deben concurrir en su actuación como administrador determinados requisitos que avalen y justifiquen la pretensión de la Administración?

Más allá de la distinción entre responsabilidad solidaria y subsidiaria que dispone la LGT, y que implica diferencias sustanciales en el procedimiento tributario de exigencia de responsabilidad al administrador, resulta fundamental determinar qué requisitos materiales y formales deben concurrir para que un administrador pueda ser declarado responsable en el ámbito tributario.

Particular importancia, y por tanto especial dedicación, destinaremos a este aspecto: la calificación jurídica de la responsabilidad tributaria de los administradores, tema que ha generado un intenso debate doctrinal y jurisprudencial. En este sentido, se analizará la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR).

En definitiva, nos encontramos ante una materia de plena actualidad, con un notable impacto en la práctica tributaria y que seguirá dando lugar a numerosos litigios contencioso-administrativos entre la Administración y los contribuyentes.

### 1.3. Objetivos.

#### **Objetivos generales**

El trabajo tiene como objetivo principal analizar de manera sistemática, crítica y exhaustiva el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria de los administradores sociales, centrándose en los supuestos en que la Administración puede derivar las deudas tributarias de las sociedades a sus administradores, los procedimientos establecidos para ello y las garantías jurídicas que deben respetarse para salvaguardar sus derechos.

Asimismo, pretende evaluar el alcance y la naturaleza jurídica de dicha responsabilidad, así como valorar la eficacia y validez de los acuerdos de derivación y las posibilidades de éxito de su impugnación en sede administrativa o jurisdiccional.

### **Objetivos específicos**

Para alcanzar los objetivos generales, el presente trabajo se propone:

1. Delimitar el marco normativo aplicable a la responsabilidad tributaria de los administradores sociales, analizando la regulación contenida en la LGT y su relación con otras normas societarias y concursales.
2. Distinguir y caracterizar las distintas modalidades de responsabilidad (solidaria y subsidiaria) previstas en la LGT, determinando sus consecuencias jurídicas y procesales.
3. Identificar los requisitos materiales y formales exigidos por la normativa y la jurisprudencia para declarar la responsabilidad de los administradores.
4. Examinar el procedimiento de derivación de responsabilidad, desde su inicio hasta la resolución, prestando especial atención a las garantías y derechos del administrado.
5. Analizar la doctrina y jurisprudencia más relevante en materia de derivación de responsabilidad tributaria.
6. Valorar críticamente los acuerdos de derivación dictados por la Administración, detectando posibles defectos formales o materiales que puedan fundamentar su impugnación.
7. Proponer criterios prácticos de actuación y defensa para los administradores sociales frente a los procedimientos de derivación.

## 2. LOS ADMINISTRADORES SOCIALES COMO SUJETOS TRIBUTARIAMENTE RESPONSABLES.

### 2.1. Concepto de administrador social en juego con la necesidad de asegurar el crédito tributario.

Para analizar la posible responsabilidad de los administradores sociales frente a las deudas tributarias impagadas por las sociedades que gestionan, es necesario partir de dos ideas fundamentales: en primer lugar, qué se entiende por administrador social y, en segundo lugar, cuál es su posición dentro de los sujetos responsables tributarios, es decir, aquellas personas vinculadas al obligado tributario que pueden llegar a responder en su nombre.

La LSC dedica los arts. 209 a 252 a la regulación de la administración de las sociedades. El art. 209 LSC establece que los administradores se encargarán de la gestión y representación de las sociedades, configurando su función esencial como órgano de dirección y gestión de la persona jurídica. El art. 210 LSC, por su parte, dispone las distintas formas en las que puede organizarse la administración de una sociedad. Estas son las que siguen: administrador único, administradores solidarios o mancomunados, o consejo de administración. A mayores, no podemos olvidar la figura que introduce el art. 236.3 LSC, los conocidos como administradores de hecho: sujetos que, sin ostentar formalmente el cargo, ejerzan funciones propias de la administración. Esta ampliación responde a la necesidad de evitar prácticas elusivas y garantizar que quien ejerce materialmente el poder de gestión no quede al margen de las responsabilidades jurídicas derivadas de esa actuación, dentro de las cuales, por supuesto, se encuentran las responsabilidades tributarias. Una vez determinado quienes son exactamente los administradores y en que formas pueden encontrarse en la práctica diaria, debemos analizar su encaje en los sujetos tributarios responsables más allá del deudor principal.

Como adelantamos, la posición de los administradores adquiere especial relevancia porque el ordenamiento fiscal no se limita a exigir el cumplimiento de las obligaciones a los contribuyentes o sujetos pasivos, sino que, en determinadas circunstancias, extiende la responsabilidad a terceros cuya actuación pueda comprometer el crédito público. La razón de ser de esta extensión se encuentra en la propia finalidad de la institución de la responsabilidad tributaria: asegurar la eficacia recaudatoria del sistema. La responsabilidad es un instrumento

al servicio de la garantía del crédito tributario, que permite a la Administración exigir el pago de la deuda no solo al deudor principal, sino también a otros sujetos que, por su conducta o por mandato legal, se encuentran vinculados a su cumplimiento. (STS 16/05/1991 ECLI:ES:TS:1991:14531).

## 2.2. Responsables tributarios ex art. 41 LGT.

Consecuencia de la necesidad de proteger el crédito público asegurando y garantizado su cobro, el art. 41.1 LGT establece que la ley podrá fijar otros responsables tributarios distintos al obligado contribuyente.

Ante la precariedad descriptiva del mentado artículo, el Alto Tribunal (STS 16/05/1991 ECLI:ES:TS:1991:14531) se ha visto en la obligación de matizar y esclarecer las notas características que debe reunir un sujeto jurídico para que pueda ser considerado responsable de una deuda tributaria no generada por el mismo. En primer lugar, el responsable es siempre un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria originaria que, sin ostentar la condición de sujeto pasivo, se incorpora a dicha relación por mandato expreso de la ley, colocándose junto a aquel sin desplazarlo ni sustituirlo. Tal y como señala el Tribunal Supremo, sobre el responsable recae una obligación accesoria o de garantía respecto del crédito tributario, de modo que coexistirán dos deudores: el sujeto pasivo originario, designado como contribuyente o sustituto conforme al art. 35 LGT, y el responsable, que responde de la deuda en virtud de un título legal autónomo.

En segundo lugar, la obligación del responsable se limita, en principio, al cumplimiento de las prestaciones materiales del tributo (lo que es lo mismo que referirse simple y llanamente al pago de la deuda), sin quedar sujeto a las obligaciones formales que recaen sobre el contribuyente, como la presentación de autoliquidaciones o declaraciones. En tercer lugar, su existencia y alcance se configuran exclusivamente por disposición legal, lo que refuerza el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31.3 de la Constitución Española (en adelante CE), así como el principio de reserva de ley en materia tributaria recogido en el artículo 8 LGT. De ello se deriva que el nacimiento de la responsabilidad exige la concurrencia del presupuesto de hecho previsto normativamente, cuyo cumplimiento desencadena las consecuencias jurídicas que el ordenamiento asocia a la figura.

Por último, el responsable puede ser solidario o subsidiario. La norma general es la subsidiariedad ex art. 41.2 LGT, salvo mandato normativo expreso en sentido opuesto. En el primer caso, responde en el mismo plano que el deudor principal, sin necesidad de que se declare previamente su insolvencia. En el segundo, en base al art. 41.5 LGT su obligación nace únicamente tras la previa declaración de fallido del deudor principal y la posterior emisión de un acto administrativo de derivación notificado debidamente al responsable, momento en el cual adquiere todos los derechos y facultades procesales del sujeto pasivo.

La distinción entre responsabilidad solidaria y subsidiaria va a resultar esencial para comprender el régimen jurídico aplicable a los administradores sociales como sujetos responsables. El art. 41 LGT establece que, como mencionamos, salvo previsión legal expresa en contrario, la responsabilidad será subsidiaria. La diferencia entre ambas figuras no es meramente terminológica, sino que tiene consecuencias materiales y procesales muy relevantes.

En la responsabilidad solidaria, el responsable se sitúa en el mismo plano que el deudor principal: la Administración puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de ellos para exigir el pago de la deuda (art. 175.1 LGT en relación con el art. 42.4 LGT). Esta modalidad responde a supuestos en los que el responsable ha tenido una participación activa en la comisión de la infracción o en la frustración del crédito público.

En la responsabilidad subsidiaria, en cambio, el responsable solo puede ser obligado al pago una vez constatada la insolvencia del deudor principal y, en su caso, de otros responsables solidarios (ex art. 176 LGT en relación con el art. 43.4 LGT). El beneficio de excusión es, por tanto, un rasgo definitorio de esta modalidad, que la configura como una obligación secundaria que se activa tras el fracaso del cobro ordinario. Ello conlleva necesariamente la observación de ciertos requisitos formales por parte de la AEAT que puedan verificar el fracaso en la reclamación de responsabilidad al deudor principal y demás responsables solidarios (la declaración de fallido dispuesta en el art. 176 LGT) avalando así la reclamación administrativa frente al que ahora responde como deudor subsidiario.

### 2.3. El cese oficial del administrador y su repercusión en la derivación de responsabilidad.

La cuestión relativa al cese del administrador plantea uno de los problemas más controvertidos en la práctica. A pesar de que pudiera pensarse que el cese en el cargo extingue automáticamente toda posible responsabilidad, la jurisprudencia ha dejado claro que ello no es así. El Tribunal Supremo ha reiterado que lo relevante no es tanto la titularidad formal del cargo en el momento de la infracción, sino la existencia de un vínculo causal entre la conducta del administrador y el incumplimiento tributario. Así, se ha considerado responsable subsidiario a quien ostentaba el cargo al momento de cometerse la infracción, aunque hubiera cesado con posterioridad (STS 31/05/2007 ECLI:ES:TS:2007:5538) ;(STS 18/11/2015 ECLI:ES:TS:2015:4973); (SAN 12/12/2023 ECLI: ES:AN:2023:6402) . Además, el cese no impide la derivación de responsabilidad si el administrador no adoptó las medidas necesarias para garantizar el pago de las deudas pendientes en el momento de su salida (STSJ Madrid 22/12/2008 ECLI: ES:TSJM:2008:26851).

Esta tesis encuentra respaldo en la propia normativa mercantil. Como se indicó anteriormente, el artículo 236.3 LSC prevé expresamente que responderán frente a la sociedad, a los socios y a los acreedores (incluida, claro está, la Hacienda Pública) quienes actúen como administradores de hecho, evitando así que el control efectivo quede al margen del sistema de responsabilidad.

No obstante, la extensión de la responsabilidad más allá de los límites del cargo formal puede generar inseguridad jurídica, especialmente cuando la conducta imputada al administrador resulta difícil de delimitar en términos causales (CALVO VÉRGEZ, 2018). En la misma línea, la aplicación expansiva de la figura del administrador de hecho puede conducir a situaciones en las que se atribuye responsabilidad a personas cuya participación en la gestión fue meramente instrumental o puntual (BAEZA DÍAZ – PORTALES, 2011). Especialmente dañina puede resultar esta práctica en contextos de grupos societarios o estructuras empresariales complejas, donde la identificación del verdadero centro de decisión resulta más difusa.

A pesar de estas críticas, la jurisprudencia ha mantenido un equilibrio razonable entre la protección del crédito público y la garantía de los derechos del administrado. Por un lado, ha reforzado las exigencias de motivación de los actos de derivación, obligando a la

Administración a justificar con precisión tanto el elemento subjetivo como el objetivo de la responsabilidad (SAN 18/10/2023 ECLI: ES:AN:2023:6672). Pero, estas cuestiones, así como sus tensiones con la postura de la AEAT tendente a derivar responsabilidades sin haber acreditado el cumplimiento de los requisitos fijados jurisprudencialmente para ellos, serán analizados muy en detalle en los siguientes apartados del presente trabajo.

### 3. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES EX ART. 42.1.A) LGT.

#### 3.1. Análisis normativo del art. 42.1.a) LGT.

Como ya se ha indicado la LGT distingue entre deudor principal y responsables que, por mandato legal, se añaden a aquél a la hora de responder de la deuda, sin desplazarlo, con una función típicamente garantizadora del crédito público (arts. 41, 42 y 43 LGT). En este orden de cosas, el art. 42.1.a) LGT tipifica un supuesto de responsabilidad solidaria para quienes causen o colaboren de manera activa en la ejecución de una infracción tributaria. Es decir, deben reunirse dos requisitos, que exista una infracción por parte de la sociedad que el presunto responsable administra y que este último haya participado activamente en la comisión de la misma, no pudiendo extrapolarse a situaciones de negligencia o dejación de sus funciones por parte del administrador, que aun pudiendo ser objeto de reproche jurídico, este será tramitado por otras vías. (GARCÍA DE PABLOS, 2025).

La solidaridad del art. 42.1.a) LGT implica que la Administración puede dirigirse íntegramente contra cualquiera de los obligados, deudor y responsable, sin perjuicio de la solicitud de división dispuesta en el art. 35.7 LGT y el derecho de reembolso tipificado en el art. 41.6 LGT, que otorga el derecho al responsable que debió asumir la deuda tributaria del obligado principal, a reclamar al mismo en la vía civil regulada en el Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (en adelante, CC). Y ello sin necesidad de excusión previa (que sólo ampara a la responsabilidad subsidiaria del art. 43 LGT). Ahora bien, tanto en responsabilidad solidaria como subsidiaria, el impago en período voluntario por el deudor principal es presupuesto para activar la derivación. (ZABALA RODRÍGUEZ – FORNOS , 2025).

Si estamos a la redacción del art. 42.1. a) LGT se deducen cuáles son los presupuestos facticos para que puedan recaer en un determinado supuesto la responsabilidad solidaria frente a una deuda que en principio no le incumbe.

En primer lugar, y como resulta lógico se exige la existencia de una infracción tributaria previa. La responsabilidad presupone la comisión de una infracción por el deudor principal. Ello explica que el alcance objetivo de la derivación pueda comprender, bajo condiciones, la

sanción impuesta al infractor, por la propia vinculación del responsable a un ilícito (GARCÍA DE PABLOS, 2025).

El sujeto sobre el cual se pretende hacer recaer la responsabilidad solidaria sobre la deuda insatisfecha debe haber intervenido como causante o colaborador activo. Se exige, por tanto, una conducta dolosa conectada mediante un claro e inequívoco nexo causal con la infracción. No basta la mera posición orgánica ni la inactividad típica de la responsabilidad de administradores que sí parece sancionar, con matices, el art. 43.1.a) LGT.

El art. 42.1.a) LGT demanda participación eficaz en la ejecución del ilícito. Esto, por tanto, viene a realizar una configuración subjetiva del proceso: Aunque el tenor literal no menciona expresamente “dolo o culpa”, la ubicación del art. 42.1.a) LGT en el entorno sancionatorio de la LGT y la exigencia de “colaboración activa” han llevado a la jurisprudencia y a la doctrina a excluir la responsabilidad objetiva: se requiere, al menos, culpabilidad en términos sancionadores (García de Pablos, 2025).

### 3.2. Naturaleza sancionadora e implicaciones.

La doctrina jurisprudencial ha afirmado reiteradamente el carácter sancionador de la responsabilidad derivada del artículo 42.1.a) LGT, en la medida en que su presupuesto de hecho es la participación activa en un ilícito tributario y su consecuencia puede incluir la traslación de la sanción impuesta al deudor principal. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo (STS 07/02/2023, ECLI:ES:TS:2023:408) de manera que, reafirmado la postura ya sostenida con anterioridad (por todas: STS 08/11/2010 ECLI:ES:TS:2010:6125 ; STS 06/07/2015 ECLI:ES:TS:2015:3318 ; STS 10/12/2008 ECLI:ES:TS:2008:7359) subraya que este tipo de responsabilidad queda subyugada siempre y en todo caso a los principios, reglas y derechos del ciudadano que se postulan una vez entrada en juego la potestad sancionadora.

En suma, La calificación sancionadora implica que el procedimiento y la resolución que derivan la responsabilidad deben respetar principios como el de tipicidad, el de culpabilidad, el de presunción de inocencia y el de *non bis in idem*, propios del *ius puniendi* administrativo. Además, el artículo 212.3 LGT equipara la posición del responsable a la del deudor principal en materia de suspensión de sanciones, confirmando la aproximación del régimen a la lógica sancionadora.

La consecuencia directa más relevante de la naturaleza sancionadora, como anticipamos en el apartado inmediatamente anterior, es la exigencia de un elemento subjetivo de culpabilidad. La jurisprudencia ha descartado la posibilidad de imponer esta responsabilidad con carácter objetivo o por la mera pertenencia al órgano de administración de la sociedad. Así las cosas, se exige la acreditación suficiente de la participación activa en la infracción, requiriendo que la Administración motive de forma individualizada la conducta imputada al responsable, con indicación concreta de los actos realizados y su contribución causal al ilícito. En suma, debe demostrarse la voluntad o conocimiento por parte del administrador de que su actuación podía facilitar o consumir la infracción. (STS 16/02/2015 ECLI:ES:TS:2015:775).

No obstante, no debe confundirse la exigencia de acreditación del elemento subjetivo con la existencia de “dolo” en el sentido penal del término. Bastará con que concurra culpa leve en el sentido de negligencia consciente en la colaboración con la infracción (STS, 16/02/2015, ECLI:ES:TS:2015:775). Se exige, en suma, acreditar por parte del presunto culpable la existencia de una actuación activa, en cualquiera de sus formas o manifestaciones, excluyendo la mera omisión o pasividad ( STS 18/02/2013 ECLI:ES:TS:2013:708).

La consideración de esta responsabilidad como sancionadora comporta también la aplicación del principio de *non bis in idem* en su dimensión procedimental. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, una vez anulado un acuerdo de derivación de responsabilidad dictado al amparo del artículo 42.1.a) LGT, la Administración no puede dictar uno nuevo basado en los mismos hechos, pues ello supondría una doble sanción por la misma conducta (STS 29/09/2014, ECLI:ES:TS:2014:3816).

Del mismo modo, el principio *non bis in idem* impide que una misma conducta sirva simultáneamente como fundamento para sancionar a un contribuyente y como presupuesto para declarar responsable solidario a un tercero. Así lo declaró el Tribunal Supremo (STS 05/11/2020 ECLI:ES:TS:2020:3742), donde rechazó la posibilidad de derivar responsabilidad solidaria a un emisor de facturas falsas cuando ya había sido sancionado por esa conducta, por cuanto el artículo 180 LGT prohíbe sancionar separadamente una conducta que ya ha sido tenida en cuenta para graduar o calificar otra infracción.

Dicho de otro modo y de forma meridianamente clara y directa: la naturaleza sancionadora impone una carga probatoria reforzada a la Administración. Corresponde a esta probar no solo la existencia de la infracción, sino también la conducta activa y concreta del responsable en la misma así como la intencionalidad subjetiva en su actuación y finalmente su nexo causal con el ilícito. La jurisprudencia aportada ha censurado resoluciones basadas en simples referencias a la condición de administrador o en la presunción de conocimiento de las obligaciones fiscales, exigiendo una motivación individualizada del elemento subjetivo.

Evidentemente, la naturaleza sancionadora implica necesariamente la aplicación del régimen de suspensión automática de sanciones cuando se interpone un recurso o reclamación económico-administrativa, prevista en el artículo 212.3 LGT. Esta suspensión se extiende tanto si la impugnación es presentada por el deudor principal como por el responsable solidario, salvo en los supuestos previstos en el artículo 42.2 LGT relacionados con la obstaculización de la acción recaudatoria (STS 02/10/2023 ECLI:ES:TS:2023:4094 que, aunque trata un supuesto de responsabilidad subsidiaria lo aquí indicado aplica igualmente a la solidaria del art. 42.1.a) LGT.

### 3.3. Procedimiento autónomo y ausencia de necesidad de reclamación previa al deudor principal.

Una de las características esenciales de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.1.a) LGT es que su declaración exige la tramitación de un procedimiento autónomo e independiente, con sustantividad propia, pero que no está supeditado a la previa reclamación judicial, ejecutiva o declarativa contra el deudor principal. Esta es la principal diferencia clave respecto de la reclamación por responsabilidad subsidiaria del art. 43 LGT, pues en este último caso el responsable solo puede responder una vez que no lo ha hecho el deudor principal. Esta configuración responde a la lógica interna de la figura, cuyo fundamento no es la sustitución del deudor, sino la creación de un nuevo obligado tributario en virtud de un título legal autónomo derivado de su participación en la comisión de un ilícito tributario (GARCÍA DE PABLOS, 2025).

La doctrina ha resaltado que el procedimiento de derivación de responsabilidad debe entenderse como una manifestación autónoma de la potestad administrativa. En este procedimiento, la Administración no ejecuta una deuda preexistente contra un tercero, sino que declara un nuevo vínculo obligacional entre el Estado y el responsable, cuya fuente es la conducta colaboradora o causante de la infracción tributaria. (SALCEDO, 2024).

La autonomía del procedimiento se justifica, además, en el principio de seguridad jurídica: la declaración de responsabilidad no puede ser una mera consecuencia automática del impago del deudor principal ni una prolongación del procedimiento recaudatorio inicial. (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2025).

Como resaltamos, la nota característica diferenciadora de las dos clases de responsabilidad a analizar, solidaria o subsidiaria, consiste en que en la exigencia administrativa de la primera no se condiciona a la previa declaración de insolvencia o al agotamiento de las vías de cobro frente al deudor principal. Esta independencia encuentra su justificación en la propia naturaleza del vínculo obligacional: el responsable no responde por un hecho ajeno, sino por su propia actuación antijurídica. (STS 24/10/2017 ECLI:ES:TS:2017:3764).

Esta doctrina refuerza la idea de que el procedimiento de derivación tiene un objeto autónomo: no se trata de perseguir la deuda en sí misma, sino de crear una nueva relación jurídico-tributaria entre la Administración y el responsable. De ahí que la Administración pueda derivar responsabilidad, aunque el deudor principal siga siendo solvente, aunque no se hayan embargado sus bienes o incluso aunque se haya iniciado un procedimiento concursal. (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, 2025).

La autonomía procedimental conlleva también que el responsable no herede la situación procesal del deudor principal, sino que dispone de sus propios derechos de impugnación. El artículo 174.5 LGT otorga al responsable la posibilidad de recurrir no solo el acuerdo de derivación en sí mismo, sino también las liquidaciones y sanciones que constituyen su alcance, incluso aunque estas hayan adquirido firmeza en vía administrativa o judicial. Es decir, el responsable puede discutir cuestiones de fondo (existencia de la infracción, elementos subjetivos, cuantificación de la deuda) y de forma (falta de motivación, infracción procedimental), sin que la firmeza de los actos dictados frente al deudor principal actúe como límite.

### 3.4. Prescripción y *dies a quo* en la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT.

Con carácter general, el plazo de prescripción de la acción para exigir la responsabilidad solidaria es de cuatro años, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 66 LGT, que establece dicho período para el ejercicio de la acción administrativa tendente a exigir el pago de deudas tributarias.

El *dies a quo* para iniciar el cómputo del plazo de prescripción de la acción de derivación de responsabilidad solidaria comienza el día siguiente a la finalización del período voluntario de pago de la deuda del deudor principal (art. 67.2 LGT). Siendo esta una cuestión no controvertida al estar específicamente recogida en la normativa y avalada por el Alto Tribunal (STS 15/09/2023 ES:TS:2023:3679).

Eso sí, siempre y cuando la conducta de la que emana la exigencia de responsabilidad en términos solidarios sea previa a dicha finalización de pago voluntario para el obligado principal. De lo contrario, es decir, si los hechos constitutivos de la responsabilidad, esto es, la conducta de colaboración activa o causación de la infracción, se producen con posterioridad a dicho momento, el plazo de prescripción se inicia en la fecha en que dichos hechos tuvieron lugar (art. 67.2 LGT)

Otro de los aspectos más debatidos en la práctica es el relativo a la interrupción del plazo de prescripción. La jurisprudencia ha fijado con claridad que las actuaciones administrativas dirigidas exclusivamente contra el deudor principal no interrumpen por sí solas el plazo de prescripción de la acción para derivar responsabilidad a un tercero que aún no ha sido declarado responsable. (STS 14/10/2022 ECLI:ES:TS:2022:3819 ; TEAC 13/12/2022 N.º Resolución 03257/2020/00/00).

Esta doctrina, tiene importantes consecuencias prácticas: el transcurso del plazo de cuatro años puede producir la prescripción de la acción de derivación, aunque la Administración haya mantenido actividad recaudatoria constante frente al deudor principal. Solo desde el momento en que se notifica formalmente el inicio del procedimiento de derivación al responsable se interrumpe la prescripción de la acción contra él. (STS 29/02/2024 ECLI:ES:TS:2024:966) ; (STS 22/07/2024 ECLI:ES:TS:2024:4212) ; (STS 18/07/2023 ECLI:ES:TS:2023:3309).

En cambio, una vez declarado responsable, el artículo 68.8 LGT establece que la interrupción de la prescripción respecto de cualquiera de los obligados (deudor principal, responsables solidarios o subsidiarios ) se extiende a todos los demás. Así, las actuaciones recaudatorias contra uno interrumpen el plazo para exigir el pago a todos los obligados solidarios.

### 3.5. Alcance: deudas y sanciones en la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT.

El art. 41.4 LGT dispone como regla general que los responsables no se harán cargo de las sanciones interpuestas a los contribuyentes principales. No obstante, en materia de derivación solidaria por colaboración activa en la infracción, el art. 42.1.a) LGT desvirtúa la regla general y hace extensibles a las sanciones la obligación de responder por parte del responsable.

La extensión de la responsabilidad analizada respecto de la sanción se encuentra apuntalada por los arts. 182.1 y 182.2 LGT que confirman expresamente que las personas o entidades incluidas en dichos supuestos responderán, con carácter solidario o subsidiario, según proceda, no solo de la deuda principal, sino también de las sanciones impuestas, conforme a lo previsto en los artículos citados.

Así las cosas, cuando tratamos la obligación del responsable de responder en calidad de sujeto solidario tributario no solo de la deuda principal del contribuyente sino también de la sanción impuesta al mismo, lo primero que debemos tener claro, aunque pueda resultar elemental, es tener en cuenta que solo podrán responder de las mismas los responsables cuando las sanciones hayan devenido firmes mediante la pertinente resolución administrativa. (SAN 13/01/2003 ECLI:ES:AN:2003:7817).

Para que pueda existir derivación de responsabilidad debemos estar ante un supuesto como los encuadrados en el art. 42.1.a) LGT solo tal redacción de la norma, que castiga mediante la asunción solidaria de la deuda tributaria del obligado principal a quien participa de la comisión de la infracción avala la extensión de la sanción a un sujeto distinto al principal.

La doble dimensión en la que se articula la responsabilidad tributaria tiene una relevancia práctica notable. Por un lado, permite justificar que las sanciones impuestas a la persona jurídica puedan extenderse a los administradores sin que ello suponga vulnerar el principio de personalidad en materia punitiva. Por otro, posibilita la correcta aplicación de los principios y normas que integran el régimen sancionador tributario. De esta forma, la Administración garantiza no solo la efectividad en el cobro del crédito fiscal principal, sino también la satisfacción de las sanciones derivadas de la infracción, trasladando su exigencia a quien pudo contribuir a la comisión del ilícito. (MARTÍNEZ MICO, 2009)

Sin embargo, es importante matizar que la mera participación en la comisión de una infracción no implica automáticamente la obligación de responder por las sanciones, salvo que así lo prevea expresamente la ley. En el presupuesto normativo analizado, el art. 42.1.a) LGT específicamente se introduce tal responsabilidad, pero ello no significa que, en supuestos como la responsabilidad derivada de un alzamiento de bienes o la atribuible a administradores de hecho que ya han cesado en sus funciones, dicha responsabilidad no se extenderá a las sanciones si la norma no lo dispone de forma clara. En consecuencia, se rompe la conexión directa entre el comportamiento ilícito y la imposición de sanciones, de modo que no toda actuación contraria al ordenamiento jurídico conlleva necesariamente la obligación de hacer frente a las consecuencias punitivas derivadas por la actuación principal de otro sujeto. (BLÁZQUEZ LIDOY, 2004).

En esta línea, y a efectos meramente ilustrativos, podemos observar el juego de la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones del art. 41.1.a) LGT recién analizado con otras causas de derivación de responsabilidad solidaria que no han sido analizadas con detalle por no ser propias del ámbito diario del administrador social en el ejercicio de sus funciones (objetivo de este TFM).

En lo que respecta al supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.1.c) de la LGT, esto es, la derivada de la transmisión inter vivos de una empresa o actividad económica, se dispone que el adquirente puede ser obligado al pago de las sanciones tributarias vinculadas al ejercicio de dicha actividad. En efecto, el artículo 182.1 de la LGT establece que quienes se sitúen en este supuesto responderán solidariamente de las sanciones en los términos previstos en la ley. Además, el artículo 175.2 LGT introduce un mecanismo de protección para el adquirente, al reconocerle el derecho, con el consentimiento del titular actual, a solicitar a

la Administración tributaria un certificado detallado de las deudas, sanciones y responsabilidades existentes. Dicha certificación deberá emitirse en un plazo máximo de tres meses, y su contenido delimitará el alcance de la responsabilidad del adquirente, que quedará limitada a las cantidades allí reflejadas. En caso de que la Administración no emita la certificación en dicho plazo o esta no mencione ninguna deuda o sanción, el adquirente quedará exonerado de responsabilidad conforme a lo previsto en el artículo 42.1.c) LGT (CALVO VÉRGEZ, 2012).

## 4. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES EX ART. 43 LGT.

### 4.1. Análisis normativo del art. 43.1.a) LGT.

El art. 43 LGT establece la responsabilidad subsidiaria de los sujetos tributarios. Antes de nada, y a riesgo de resultar repetitivos, debemos diferenciar una vez más entre responsabilidad solidaria y subsidiaria.

La responsabilidad solidaria, como la dispuesta en el art. 42.1.a) LGT, ya analizada en el epígrafe anterior, no requiere que el obligado principal haya “fallado” en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias para que pueda ser dirigida la reclamación frente al responsable solidario. Por el contrario, el responsable subsidiario únicamente responderá cuando la AEAT haya sido incapaz de lograr que el obligado principal asumiese el crédito tributario pendiente.

Así las cosas, como se desprende del título del presente epígrafe, en el mismo analizaremos la responsabilidad subsidiaria que emana del art. 43.1.a) LGT. Artículo que establece que los administradores de sociedades que hayan cometido infracciones responderán con carácter subsidiario de dichas infracciones cuando no hayan actuado con la debida diligencia en el ejercicio de sus funciones, hayan aprobado acuerdos que posibilitasen la comisión de la infracción o hubiesen consentido el incumplimiento ejecutado en la práctica por aquellos que dependan de los mismos.

Se observa entonces una clara diferencia respecto de la articulación de la responsabilidad del art. 42.1.a) LGT pues mientras que en la responsabilidad subsidiaria solo se exige que los administradores no hayan actuado con el debido deber de diligencia, lo cual constituirá una conducta pasiva, en la responsabilidad solidaria se exige una conducta activa tendente a participar en la comisión de la infracción.

Esto provoca que, como viene declarando la jurisprudencia, determinadas conductas que necesariamente implican la realización de actuaciones activas, en el sentido de planear, desarrollar y ejecutar una determinada actuación, tendente a lograr la evasión fiscal irregular, necesariamente deben enmarcarse en el art. 42.1.a) LGT (Resp. Solidaria) y no en el art. 43.1.a) LGT (Resp. Subsidiaria). Así lo ha declarado el TEAC respecto de una actuación de creación de documentos mercantiles falsificados, en este caso, facturas, para llevar a cabo una

desgravación fiscal ilícita mediante el aumento ficticio de los gastos de la actividad, y ello, claro está, porque la actuación de falsificar facturas, en el sentido ejecutivo - práctico del término, no puede ser desarrollada por la sociedad, ente meramente jurídico. Se requiere, en definitiva, la participación activa de un sujeto de hecho, en este caso, el administrador, lo que avala la exigencia al mismo de la responsabilidad solidaria. (TEAC 24/09/2019 N.º Resolución: 0/04828/2016/00/00 y TEAC 24/09/2019 N.º Resolución: 00/00871/2017/00/00).

Por último, debemos analizar cuáles son los presupuestos que deben concurrir para que pueda derivarse la responsabilidad subsidiaria en virtud del art. 43.1.a) LGT. La Audiencia Nacional (SAN 06/05/2022 ECLI:ES:AN:2022:2617) ha llevado a cabo tal labor: En primer lugar, la condición de administrador (de hecho o de derecho) en el momento en que se cometen las infracciones tributarias constituye un presupuesto esencial para su exigencia, alcanzando incluso a quienes hubieran cesado con posterioridad. En segundo término, basta la mera negligencia o la omisión de los deberes normales de diligencia que exige la gestión societaria para que se aprecie responsabilidad, sin que sea necesario acreditar dolo o intención (en oposición a la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT). Tal omisión se concreta, por ejemplo, en la falta de atención a los requerimientos de la Administración o en la no realización de las autoliquidaciones pertinentes, como ocurrió en el caso enjuiciado. En tercer lugar, debe existir un nexo causal entre la conducta de los administradores y el incumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, derivado de la dejación de funciones y de la falta de vigilancia sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales, incluso cuando la sociedad se encuentra en situación concursal o ha cesado su actividad. Esto lleva a que la responsabilidad pueda derivarse tanto en supuestos de infracción tributaria declarada como en casos de deudas pendientes tras el cese de actividad (art. 43.1.b) LGT), siendo en ambos casos suficiente acreditar que los administradores consintieron el incumplimiento o adoptaron acuerdos que lo posibilitaron. En consecuencia, la Audiencia Nacional concluye que, habiéndose constatado la concurrencia de todos estos elementos (condición de administrador, conducta negligente y relación causal con el incumplimiento tributario), la derivación de responsabilidad subsidiaria se halla plenamente justificada, incluso frente a alegaciones como la solicitud de concurso o la ausencia de bienes suficientes, que no eximen a los administradores de su deber esencial de velar por el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

#### 4.2. La naturaleza sancionadora del art. 43.1.a) LGT y sus implicaciones prácticas.

Durante años, la AEAT mantuvo una interpretación rígida del artículo 43.1.a) LGT en virtud de la cual la mera comisión de una infracción tributaria por parte de la sociedad era suficiente para derivar responsabilidad subsidiaria al administrador. Esta posición se sustentaba en la idea de que el administrador, en virtud de sus funciones orgánicas y deberes legales como gestor de la sociedad, debía garantizar el cumplimiento íntegro de las obligaciones fiscales de la entidad, de modo que cualquier incumplimiento implicaba, de forma automática, la existencia de negligencia en su actuación. Para ello, la Administración se apoyaba en los deberes generales de diligencia (art. 225 LSC) y lealtad (art. 227.1 LSC) que se impone a los administradores por la citada norma. Quienes ejercen el cargo, deben actuar con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal, supervisando de forma efectiva el cumplimiento de las obligaciones legales de la sociedad, de lo contrario, la Administración pone sobre el tablero la derivación subsidiaria de responsabilidad, en aplicación del art. 236.1 LSC que hace recaer sobre los administradores la responsabilidad de los daños causados a la sociedad, a los socios y a los acreedores de la misma, entre ellos, claro está, se encuentra la AEAT. Desde esta perspectiva, el incumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad se interpretaba como una omisión de dichos deberes, y por tanto como una manifestación de culpa del administrador. (GARCÍA DE PABLO, 2025)

Sobre esta base, la AEAT configuró durante largo tiempo un esquema de derivación de responsabilidad que se aproximaba a un modelo de responsabilidad objetiva. La actuación de la AEAT se limita a acreditar la existencia de dos elementos: una infracción tributaria cometida por la sociedad y la condición de administrador de la persona sobre la que pesaba el acuerdo de derivación durante el lapso temporal en que aquella se produjo. Estos dos elementos eran considerados suficientes para presumir la negligencia y fundamentar la derivación, sin que se considerase necesario un análisis adicional de la conducta concreta del administrador ni de las circunstancias específicas del caso. (GARCÍA DE PABLO, 2025).

La consecuencia práctica de este planteamiento era que el procedimiento de derivación se articulaba, en la mayoría de los casos, con un contenido argumentativo mínimo. El acuerdo administrativo solía limitarse a describir los hechos constitutivos de la infracción cometida por la sociedad, sin un esfuerzo probatorio que acreditase la participación activa o pasiva del administrador en los mismos, ni un examen sobre si había adoptado medidas razonables para

evitar el incumplimiento. En otras palabras, se daba por supuesto que el incumplimiento societario era necesariamente atribuible a una conducta culposa del órgano de administración. En definitiva, la AEAT ponía en práctica un automatismo excesivo: se asumía que quien ostentaba el cargo de administrador debía responder siempre por las infracciones cometidas por la sociedad, incluso sin acreditar su participación ni omisión relevante. Ello colocaba al administrado en una posición defensiva muy compleja, obligándolo a demostrar activamente su diligencia para evitar la imputación de responsabilidad. (PUEBLA AGRAMUNT, 2025).

El problema de fondo radicaba, por tanto, en la equiparación casi automática entre el incumplimiento societario y la conducta negligente del administrador. Este planteamiento ignoraba que el ejercicio de las funciones de gestión puede verse afectado por múltiples factores ajenos a la voluntad del administrador y que no toda infracción tributaria es necesariamente imputable a una falta de diligencia. Asimismo, no tenía en cuenta que la actividad empresarial implica una compleja organización interna en la que pueden intervenir diversos agentes y delegaciones de funciones, lo que exige un análisis más detallado de la actuación concreta de cada responsable. (PUEBLA AGRAMUNT, 2025), (MENÉNDEZ y DÍAZ SÁNCHEZ, 2025)

En suma, el criterio tradicional de la AEAT representó durante años un modelo de atribución de responsabilidad subsidiaria que prescindía de un verdadero examen de la culpabilidad individual y que, en la práctica, convertía la condición de administrador en un presupuesto suficiente para imputar responsabilidad. Este enfoque, profundamente arraigado en la práctica administrativa, fue el punto de partida de un intenso debate doctrinal y jurisprudencial que, como se verá a continuación, ha sido progresivamente corregido por la jurisprudencia al reconocer la naturaleza sancionadora de la responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT y sus consecuencias en materia probatoria y garantista (PUEBLA AGRAMUNT, 2025).

De un tiempo a esta la jurisprudencia ha venido sosteniendo de manera reiterada el carácter sancionador de la responsabilidad derivada prevista en el artículo 43.1.a) LGT. Este cambio interpretativo supuso un giro relevante en la práctica administrativa, al exigir un análisis más riguroso del elemento subjetivo de la infracción y desplazar a la Administración la carga de justificar la conducta negligente del administrador.

La STS 05/06/2023 (ECLI:ES:TS:2023:2655) constituye el primer rechazo a la práctica administrativa. En ella, el Alto Tribunal establece de forma expresa que la derivación de responsabilidad prevista en el artículo 43.1.a) LGT no puede configurarse como una responsabilidad objetiva basada únicamente en la condición de administrador y en la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad. Por el contrario, señala que este procedimiento es una manifestación del *ius puniendi* del Estado, lo que comporta la aplicación de las garantías propias del Derecho sancionador, entre ellas el principio de culpabilidad y el derecho a la presunción de inocencia. En consecuencia, no basta con acreditar la relación orgánica del derivado con la sociedad infractora; es necesario, además, que la Administración motive y pruebe que aquel actuó con dolo o negligencia al incumplir sus deberes.

En la misma línea, se declara que la responsabilidad prevista en el artículo 43.1.a) LGT no puede derivarse de manera automática. El Alto Tribunal rechaza que la Administración pueda fundamentar el acuerdo de derivación en fórmulas estereotipadas o meras alusiones genéricas a los deberes del administrador, que, de todas formas, son extraídas habitualmente de la legislación mercantil, señalando que debe efectuarse un esfuerzo argumentativo concreto que explique por qué la conducta del administrador es merecedora de reproche. Esta exigencia implica que la resolución administrativa debe identificar las acciones u omisiones imputables, describir las circunstancias del caso y justificar por qué pueden y deben calificarse como negligentes (STS 02/10/2023 ECLI: ES:TS:2023:4094).

El carácter sancionador del procedimiento implica, en suma, la plena vigencia del principio de presunción de inocencia, con la consecuencia indirecta de que la carga de la prueba recae sobre la Administración (esta última cuestión finalmente aclarada por la STS 20/05/2025 ECLI:ES:TS:2025:2161 que más adelante analizaremos). Además, en caso de duda razonable sobre la existencia de culpa debe resolverse aplicando el principio *in dubio pro reo*, reforzando así el marco garantista del procedimiento (TEAC 12/12/2024 N.º Resolución: 00/04484/2024/00/00).

En coherencia con esta jurisprudencia, el TEAC ha corregido también su posición tradicional (avaladora de la tesis de la AEAT) en la actualidad se reconoce expresamente que el procedimiento de derivación de responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora y que, en consecuencia, la Administración no puede limitarse a constatar la

condición de administrador ni la existencia de infracciones societarias, resulta imprescindible justificar en el expediente administrativo la existencia de una conducta imputable, acreditando elementos que permitan inferir la negligencia del responsable, y no meramente su vinculación orgánica con la entidad infractora (TEAC 17/06/2024 N.º Resolución 00/06943/2021/00/00).

Este nuevo enfoque tiene importantes consecuencias prácticas. En primer lugar, obliga a la Administración a desarrollar una actividad probatoria más intensa en el procedimiento de derivación, incorporando al expediente pruebas concretas sobre la conducta del administrador y sobre el nexo causal entre su actuación y el incumplimiento tributario. En segundo lugar, impone la necesidad de que los acuerdos administrativos estén sólidamente motivados, explicando las razones por las cuales la conducta del derivado se considera culposa y no simplemente vinculada al cargo. (PUEBLA AGRAMUNT, 2025).

La jurisprudencia ha dejado, en definitiva, un mensaje claro: el artículo 43.1.a) LGT no habilita a la Administración para derivar responsabilidades de forma automática. El reconocimiento de su naturaleza sancionadora implica que las garantías constitucionales propias del Derecho punitivo deben respetarse íntegramente en estos procedimientos. Solo mediante un análisis individualizado de la conducta y una motivación adecuada puede considerarse legítima la imputación de responsabilidad al administrador.

Recientemente, el Alto Tribunal ha profundizado más si cabe en esta tendencia. Aunque pueda resultar lógica la siguiente conclusión, en virtud de la jurisprudencia analizada, la STS 20/05/2025 (ECLI:ES:TS:2025:2161) viene a declarar taxativamente que el carácter sancionador del art. 43.1.a) LGT implica que no se produzca la inversión del *onus probandi* (la carga de la prueba). Es decir, si la anterior jurisprudencia disponía que debe existir una conducta negligente por parte del administrador que avale el expediente subsidiario de responsabilidad la reciente sentencia implica, además, que a la hora de tratar de acreditar en sede judicial dicha conducta negligente no puede pretenderse por parte de la AEAT que se lleve a cabo la inversión de la carga de la prueba, lo que implica que deberá ser la propia Administración quien acredite y pruebe la existencia de la causa negligente. Dicho de otro modo, el administrador no necesita tratar de acreditar su inocencia, siempre y cuando la Administración no logre imputarle una conducta negligente, la derivación de responsabilidad no fructificará.

Como indicamos, la práctica administrativa había sostenido, a trazo grueso, que bastaba con acreditar la condición de administrador de la persona derivada y la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad para presumir la negligencia. El propio Tribunal Supremo había corregido en parte esta interpretación al reconocer el carácter sancionador, del art. 43.1.a) LGT, pero la cuestión del reparto de la carga probatoria seguía siendo objeto de debate. La STS 20-05-2025 aborda directamente este aspecto y zanja definitivamente la cuestión al declarar que la inversión del *onus probandi* es incompatible con la naturaleza sancionadora del procedimiento (STS 20/05/2025).

El Alto Tribunal considera que el art. 43.1.a) LGT configura un supuesto de responsabilidad con un marcado contenido punitivo. En suma, tratándose de un mecanismo sancionador, resultan plenamente aplicables principios constitucionales como la presunción de inocencia, el principio de culpabilidad y la exigencia de que sea la Administración quien pruebe los elementos de hecho constitutivos de la infracción. A partir de esta premisa, el Alto Tribunal rechaza expresamente que pueda sostenerse la tesis negligente por el solo hecho de ostentar el cargo de administrador, como ya había hecho con anterioridad, pero ahora adiciona a esta tesis su rechazo a que sea el derivado quien deba probar que actuó con la diligencia debida (STS 20/05/2025).

Esta doctrina refuerza la idea, ya avanzada por la jurisprudencia anterior, de que la responsabilidad subsidiaria no puede configurarse como objetiva. La Administración debe probar no solo la existencia de la infracción cometida por la sociedad y la relación orgánica del administrador con ella, sino también su conducta culposa o dolosa: que no realizó los actos necesarios para evitar el incumplimiento, que consintió el comportamiento infractor o que adoptó decisiones que lo hicieron posible. Esta exigencia probatoria implica un cambio sustancial en la práctica administrativa, que ya no puede basar la derivación en fórmulas genéricas o presunciones automáticas, sino que debe desarrollar un razonamiento detallado que vincule la conducta del administrador con el incumplimiento tributario, siempre atendiendo al supuesto concreto, transformando la materia en una propiamente casuística.

La sentencia pone de manifiesto que el legislador no ha definido claramente la naturaleza de la figura prevista en el artículo 43.1.a) LGT, lo que ha llevado a un uso expansivo y recaudatorio de esta herramienta. Sin embargo, la posición del Tribunal Supremo delimita claramente su alcance y refuerza las garantías del administrado al exigir que sea la Administración quien

cargue con la prueba de la conducta negligente. La propia resolución recuerda que, en materia sancionadora, la inversión del *onus probandi* vulneraría principios constitucionales esenciales, en particular los arts. 24 y 25 CE que consagran el derecho a la tutela judicial efectiva y al principio de legalidad sancionadora. (VAQUERO CARAYOL, 2025).

Este cambio de enfoque no implica que el administrador quede exonerado de responsabilidad en todos los casos. La sentencia aclara que, cuando la Administración acredita la existencia de una omisión relevante en el cumplimiento de sus funciones (como una dejación absoluta de las responsabilidades fiscales, muy común en la práctica diaria, cuando no se presentan las autoliquidaciones, no se responde a los requerimientos, ...) puede derivarse legítimamente la responsabilidad. Pero en ningún caso puede exigirse al administrador que demuestre su diligencia como requisito previo para excluir la responsabilidad.

La AEAT se encuentra ahora ante un reto mayúsculo, pero ciertamente justo y prudente, deberá revisar profundamente su forma de razonar y motivar los acuerdos de derivación. Ya no es suficiente con reproducir el tenor literal del artículo 43.1.a) LGT o con alegar la condición de administrador del derivado; el acuerdo debe contener un análisis individualizado de su conducta, valorar si existían mecanismos de control interno, qué decisiones se adoptaron y si se desplegaron las medidas de supervisión adecuadas. La falta de esta motivación puede acarrear la anulación del acto administrativo por insuficiencia de motivación o por vulneración del principio de presunción de inocencia. (CAMAAÑO ANIDO, 2025).

En definitiva, el Alto Tribunal refuerza todavía más la seguridad jurídica de los administradores y contribuye a reequilibrar la relación entre el poder recaudatorio de la Administración y las garantías del contribuyente. El procedimiento de derivación deja de ser un instrumento de imputación casi automática y se convierte en un procedimiento sancionador plenamente sometido a las exigencias del Estado de Derecho. La exigencia de que la Administración motive detalladamente la conducta reprochable del administrador contribuye, además, a mejorar la calidad del control judicial sobre estos actos, al permitir un examen más riguroso de la legalidad de la derivación. (PUEBLA AGRAMUNT, 2025).

Finalmente, la sentencia introduce importantes consecuencias probatorias en la práctica administrativa. Por un lado, obliga a la Administración a desplegar una actividad investigadora más amplia, incorporando al expediente no solo la prueba de la infracción societaria, sino también evidencias concretas de la conducta del administrador. Por otro lado, refuerza la

posición del derivado en el procedimiento, ya que cualquier duda razonable sobre su culpabilidad deberá resolverse a su favor conforme al principio *in dubio pro reo*. Esta última consecuencia es especialmente relevante porque transforma la lógica del procedimiento: el administrador deja de ser un sujeto pasivo que debe demostrar su inocencia y pasa a ser un ciudadano protegido por las mismas garantías que en cualquier procedimiento sancionador (CAMAAÑO ANIDO, 2025).

Habiendo determinado que corresponde a la Administración acreditar la concreta conducta supuestamente negligente del administrador social, sin que pueda, por ende, derivar la responsabilidad tributaria de manera casi automática o arbitraria, consideramos necesario y especialmente enriquecedor analizar algunos de los supuestos prácticos más comunes en la práctica diaria en los que puede incurrir un administrador social y que van a permitir, ahora sí, derivarle la responsabilidad tributaria de la mercantil que administra consecuencia de esa concreta y específica actuación negligente.

Partiendo de esta exigencia de acreditación específica de la conducta del administrador, la jurisprudencia ha ido perfilando qué comportamientos permiten afirmar la existencia de una negligencia relevante a efectos del artículo 43.1.a) LGT. De las resoluciones judiciales que vamos a analizar se deduce que la jurisprudencia es ciertamente laxa en el sentido de no exigir una conducta concreta negligente, sino que basta con que la AEAT acredite una dejación de funciones que se materialice, o que más bien sea acreditable, a través de medios de prueba concretos: no cumplimiento de obligaciones fiscales o mercantiles, por ejemplo.

Es decir, estamos ante una responsabilidad derivada de la infracción de deberes de actuación propios del cargo de administrador que la AEAT debe concretar y fundamentar en cada caso.

La jurisprudencia considera especialmente significativa, como manifestación de negligencia, la inactividad prolongada del administrador ante el incumplimiento sistemático de las obligaciones fiscales de la sociedad. En la STS 25/02/2010 (ECLI: ES:TS:2010:2455), se parte de una situación en la que la entidad había generado deudas derivadas de diversas liquidaciones y actas de inspección (incluyendo infracciones graves), que no fueron atendidas ni en período voluntario ni ejecutivo, culminando con la declaración de fallido de la deudora principal.

Frente a ello, el TS subraya que el incumplimiento masivo y reiterado por parte de la sociedad de sus obligaciones con la AEAT implica, simultáneamente, el incumplimiento por parte de los

administradores de uno de sus deberes esenciales: llevar o supervisar una contabilidad ordenada y velar porque las obligaciones tributarias se cumplan efectivamente. El administrador que ostentaba el cargo durante los ejercicios en los que se devengan las deudas no puede limitarse a alegar una suerte de desconocimiento o desvinculación, pues sobre él pesa un deber positivo de vigilancia; su pasividad frente al reiterado incumplimiento constituye, por sí misma, un indicio relevante de negligencia.

Este mismo esquema se aprecia de forma aún más clara en supuestos en los que el incumplimiento se proyecta sobre obligaciones tan básicas como presentar las autoliquidaciones y repercutir e ingresar el IVA de operaciones realizadas, o como declarar correctamente el Impuesto de Sociedades. Así ocurre en la STS 18/10/2010, (ECLI: ES:TS:2010:5525) en la que se constata que, durante el período en que el recurrente desempeñaba el cargo de administrador, la entidad no presentó las declaraciones del IVA (modelo 303 y 390 resumen anual) por la venta de inmuebles pese a haber repercutido el impuesto a sus clientes, según lo estipulado en Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), ni cumplió adecuadamente sus obligaciones en el Impuesto sobre Sociedades (modelo 200 y 202) conforme a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Estamos, sin duda, ante el supuesto más evidente de derivación de responsabilidad tributaria, teniendo que responder de la misma el administrador social. No puede deducirse otra cosa, cuando la sociedad ni siquiera cumple con la que es, probablemente, la obligación fiscal más básica, la presentación de las correspondientes autoliquidaciones que le incumben.

Es decir, el administrador, como gestor de la sociedad, incumplió sus obligaciones en el ámbito fiscal *sin atender en debida forma* las mismas. Como mencionamos, no se exige, por tanto, probar una intervención material del administrador en cada concreta infracción, sino que basta con acreditar que, estando al frente de la sociedad, toleró o permitió que ésta incumpliera de modo reiterado obligaciones tributarias elementales, lo que revela la ausencia de la diligencia exigible a un ordenado empresario y, por extensión, la existencia de la necesaria negligencia que habilita la derivación de responsabilidad.

En otro orden de cosas, la sentencia analiza la posible exoneración consecuencia de la cesación en el cargo del administrador. Cese pretendido que, evidentemente, debe ser anterior a la concurrencia de las conductas que generan la responsabilidad tributaria en la

sociedad. Frente al alegato por parte del administrador de haber dimitido antes de que se produjeran las infracciones, aportando, con fin probatorio de tal realidad, cartas y actas notariales, el TS concluye que esa documentación no acredita de forma suficiente un cese efectivo y oponible frente a terceros en las fechas clave en las que debían haberse presentado las autoliquidaciones omitidas, sobre todo cuando, por mucho medio de prueba que se aporte, el cese del cargo del administrador no se inscribió en el Registro Mercantil conforme a lo dispuesto en el art. 147 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (en adelante, RRM).

En consecuencia, se afirma que, en el momento de cometerse las infracciones, el interesado seguía ostentando la condición de administrador, quedando vinculado por los deberes propios del cargo. Desde la perspectiva de la responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT, esta doctrina permite sostener que el administrador no puede eludir su responsabilidad mediante una invocación meramente formal de cese si, en la práctica, sigue apareciendo y actuando como tal o, al menos, no ha desplegado la diligencia mínima para hacer eficaz su separación frente a terceros, entre ellos la Hacienda Pública, mediante la inscripción del cese en el Registro Mercantil. También aquí, la conducta negligente se concreta en una falta de diligencia en la formalización y publicidad de su cese, que permite imputarle las infracciones cometidas en el período en cuestión.

Otro importante foco de posibles actuaciones negligentes se proyecta sobre la fase de disolución y liquidación de la sociedad, momento en el que se intensifica el deber del administrador —o liquidador— de ordenar el patrimonio social y de atender prioritariamente a las deudas existentes, entre ellas las tributarias. En la STS 30/06/2011 (ECLI: ES:TS:2011:5425) se destaca que, pese a la disolución y liquidación acordadas, se habían satisfecho cuotas de liquidación a los socios mientras permanecían pendientes importantes deudas tributarias.

Esta secuencia de actuaciones revela una gestión liquidatoria negligente, en la medida en que el administrador, lejos de destinar los recursos sociales al pago de los créditos públicos, consiente la distribución de activos a los socios, dejando sin atender las obligaciones tributarias de la entidad. La derivación al administrador encuentra aquí un apoyo adicional: no sólo ha tolerado la comisión de infracciones tributarias previas, sino que, además, ha gestionado la liquidación de forma contraria al principio de responsabilidad patrimonial

universal de la sociedad frente a sus acreedores, entre los que se encuentra la AEAT. La conducta descrita, en suma, no solo resulta ser claramente negligente, sino que, en la redacción actual de la norma, se circunscribiría ya no en el tipo de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) LGT, sino en la figura de la responsabilidad solidaria ex art. 42.1.a) LGT, analizado en el epígrafe anterior, al ser el administrador causante o colaborador activo de la infracción tributaria.

En definitiva, la acreditación de la negligencia no requiere una prueba directa de cada decisión interna del administrador, sino más bien una descripción de la dejadez, pasividad o desobediencia de sus funciones más básicas e inquebrantables por parte del administrador. Lo cual no quita, evidentemente, que dicha dejadez deba ser acreditada (no presentación de las cuentas anuales, de autoliquidaciones tributarias, ...) por parte de la AEAT. Así las cosas, mediante esta actuación, la Administración estaría dando cumplimiento al imprescindible requisito de acreditar la conducta negligente del administrador, sin que se limite su postura a parafrasear de manera genérica y abstracta normativa mercantil.

En suma, a la luz de esta jurisprudencia, pueden considerarse típicas de la negligencia relevante a efectos del artículo 43.1.a) LGT, entre otras, las siguientes pautas de comportamiento: la tolerancia de incumplimientos reiterados de obligaciones de declaración e ingreso; la ausencia de reacción ante la incoación y firmeza de actas y sanciones por infracciones graves; la falta de diligencia en hacer efectivo el cese en el cargo frente a terceros, y la gestión liquidatoria que antepone la satisfacción de los intereses de los socios al pago de las deudas tributarias. Todas ellas reflejan una inactividad cualificada del administrador frente a sus deberes de vigilancia y de dirección fiscal de la sociedad, y es precisamente en esa inactividad —concretada y razonada en el acuerdo de derivación— donde el TS sitúa el núcleo de la culpabilidad exigible para legitimar la responsabilidad subsidiaria.

A modo de colofón ilustrativo de las implicaciones que conlleva la naturaleza sancionadora del art. 43.1.a) LGT, podemos resaltar los paralelismos que mantiene con la condena a la cobertura del déficit concursal, regulada el art. 456 LCo. Dicho precepto permite condenar a cubrir el déficit concursal (es decir, a hacer frente al pasivo insatisfecho por la insuficiencia de la masa activa) a los administradores de la concursada que hubiesen generado o agravado el estado de insolvencia de la misma.

No obstante, frente a la práctica diaria de los acreedores legitimados y de los Administradores Concursales, que solicitaban, de manera automática, la cobertura al déficit para el administrador cuando existía pasivo insatisfecho la jurisprudencia endureció los presupuestos para poder poner en marcha este mecanismo del art. 456 LCo. En definitiva, para poder condenar al administrador a la cobertura al déficit concursal es necesario realizar un esfuerzo argumentativo que permita acreditar como la concreta actuación o actuaciones del administrador han generado o agravado el estado de insolvencia. El hecho de que concurren, inclusive, determinadas conductas del administrador que puedan presuponer la declaración de concurso culpable (véase la no solicitud del concurso en plazo ex art. 444.1 LCo o la no presentación de las cuentas anuales ex art. 444.3 LCo) no permite la declaración instantánea de condena a la cobertura al déficit concursal cuando no se acredita como esa conducta ha agravado o generado el estado de insolvencia (STS 31/10/2018 ECLI:ES:TS:2018:3679). Se observa así, el paralelismo con los requisitos probatorios que lleva aparejado el art. 43.1.a) LGT, si bien, la normativa concursal, parece todavía mas protectora de la figura del administrador, pues, como analizamos anteriormente, el incumplimiento de las obligaciones jurídicas básicas sí permite derivar la responsabilidad tributaria a los administradores sociales, no así el déficit concursal, cuando no se acredita como dichos incumplimientos han derivado en el surgimiento o agravación del estado de insolvencia.

#### 4.3. Prescripción y *dies a quo* en la responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) LGT.

El ejercicio de la acción para exigir la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT, al igual que ocurría con el plazo para el ejercicio de la acción de responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT, ya analizado, se encuentra sometido al plazo general de prescripción de cuatro años establecido en el art. 66 LGT. Dicho plazo resulta aplicable a todas las acciones que puede ejercer la Administración en materia tributaria, entre ellas la de declarar la responsabilidad frente a terceros, en virtud de lo dispuesto expresamente en el artículo 67.2 LGT. La cuestión, sin embargo, no se agota en la determinación del plazo, sino que requiere precisar desde qué momento debe comenzar a contarse, es decir, cuál es el *dies a quo* para dicho plazo de 4 años.

El artículo 67.2 LGT establece que, tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción *comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios* (art. 67.2 LGT). Esta redacción, aparentemente clara, ha generado en la práctica relevantes dudas interpretativas sobre qué debe entenderse por *última actuación recaudatoria* y si la declaración de fallido del deudor principal marca o no el inicio del plazo.

La jurisprudencia más reciente ha venido a concretar esta cuestión. En la STS 8/06/2022 (ECLI:ES:TS:2022:2273), nuestro Alto Tribunal fija doctrina interpretativa del art. 67.2 LGT y confirma que el *dies a quo* del plazo de prescripción para exigir la responsabilidad subsidiaria debe situarse, en todo caso, en el momento en que se practica la última actuación recaudatoria dirigida frente al deudor principal o, en su caso, contra los responsables solidarios, pero siempre antes de la declaración de fallido. El Alto Tribunal rechaza así que la declaración de fallido constituya el acto determinante para el inicio del cómputo, pues dicha declaración no es propiamente una actuación recaudatoria, sino una constatación de la insolvencia del obligado principal que habilita, desde ese instante, a dirigir la acción frente al responsable subsidiario, pero sin suponer el inicio del plazo de prescripción para dichas actuaciones.

Sobre el papel que ocupa la declaración de fallido en el inicio del cómputo del plazo de prescripción se pronuncia con mayor profundidad el Alto Tribunal en su STS 7/02/2022 (ECLI:ES:TS:2022:147). En esta resolución el TS subraya que las actuaciones recaudatorias posteriores a la declaración de fallido realizadas frente al principal y/o los solidarios carecen de eficacia interruptiva del plazo de prescripción respecto del responsable subsidiario. Una vez declarada la insolvencia del deudor, las diligencias posteriores —como la emisión de nuevas providencias de apremio o embargos— resultan “innecesarias”, y no pueden reabrir ni interrumpir el plazo para derivar la deuda, salvo que se acredite una revisión de la declaración de fallido o la aparición de nuevos bienes que rehabiliten el crédito. Esta interpretación, coherente con la doctrina previa sobre la *actio nata*, se ve reforzada por esta Sentencia, donde el Alto Tribunal aclara que, una vez producida la declaración de fallido, las actuaciones recaudatorias ulteriores contra el deudor principal no interrumpen la prescripción para exigir el pago al responsable subsidiario, ya que desde ese momento la Administración puede —y debe— dirigir la acción contra éste. En otras palabras, si la declaración de fallido no

significa el “pistoletazo de salida” para el inicio del cómputo de plazo de prescripción, pues, como hemos visto, esta función recae en la última actuación recaudatoria contra el principal, previa a su declaración de fallido, si simboliza una “puerta que se cierra” o un “cambio en la veda” pues las actuaciones que la AEAT decida dirigir frente al principal, a partir de este umbral, no desplegarán efectos (al menos en términos de interrupción de la prescripción) frente al responsable subsidiario.

El fundamento de esta solución se asienta en el principio de la *actio nata*, antes mencionado y reiteradamente aplicado por la jurisprudencia ( por todas: STS 26/04/2012 ECLI:ES:TS:2012:3165 ; STS 25/04/2008 ECLI:ES:TS:2008:2356 ; STS 25/04/2008 ECLI:ES:TS:2008:1912 ; STS 17/10/2007 ECLI:ES:TS:2007:7373 ), conforme al cual la prescripción comienza a contarse cuando la Administración puede ejercitar efectivamente su derecho, esto es, cuando concurren los presupuestos fácticos y jurídicos que permiten la derivación. De este modo, la declaración de fallido no marca el inicio del cómputo, pero sí cierra la posibilidad de que actuaciones posteriores frente al deudor principal produzcan efectos interruptivos frente al responsable subsidiario. A partir de ese instante, el transcurso del tiempo solo podrá verse afectado por actuaciones que se dirijan directamente contra el responsable subsidiario o que impliquen el ejercicio de la potestad de derivación en sentido propio.

En definitiva, el art. 67.2 LGT debe interpretarse en armonía con el principio de *actio nata* y con el sistema de garantías del responsable, de modo que el plazo de prescripción del derecho a declarar la responsabilidad subsidiaria comienza con la última actuación recaudatoria dirigida al deudor principal o solidario, pero siempre antes de su declaración de fallido, pues es en ese momento cuando cesa la posibilidad de actuaciones recaudatorias útiles frente a él. Una vez efectuadas ambas actuaciones (último intento recaudatorio y declaración de fallido posterior) , la Administración debe actuar diligentemente y no demorar injustificadamente la derivación, sino quiere arriesgarse a que el impago devenga definitivo, sin que pueda, para frenar el cómputo del plazo de prescripción a favor del subsidiario, dirigirse frente al principal ya fallido mientras prepara el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

#### 4.4. Alcance: deudas y sanciones en la responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) LGT.

En general, lo sostenido sobre el alcance de la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT a la que debe hacer frente el administrador es igualmente aplicable a la derivación de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.a) LGT.

Esto es: el art. 41.4 LGT establece como regla general que los sujetos responsables por derivación, ya sea de naturaleza solidaria o subsidiaria la misma, no se harán cargo de las sanciones interpuestas contra el obligado principal. No obstante, el precepto deja la puerta abierta a que la Ley, para determinados supuestos, regule en sentido contrario.

Así las cosas, al igual que hacía el art. 42.1.a) LGT el art. 43.1.a) LGT hace extensible a las sanciones la responsabilidad tributaria a la que tendrá que hacer frente al administrador social. Nuevamente, el precepto se encuentra cimentando o reforzado por el art. 182.2 LGT que, en suma, repite lo ya indicado por el art. 43.1.a) LGT, sobre la obligación de hacer frente no solo a la deuda sino a las eventuales sanciones interpuestas al obligado principal.

El asunto, en suma, no presenta mayor problema, es innegable que, el administrador social sobre el que pese un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, sobre la base del art. 43.1.a) LGT, tendrá que hacer frente no solo a la deuda tributaria del obligado tributario principal y fallido, sino también a las sanciones contra él interpuestas.

La cosa cambia, necesariamente, cuando aplicamos una mirada crítica (al menos a nuestro juicio) sobre la derivación de responsabilidad extensible a las sanciones. El fundamento a tal actuación, lo encontramos en la STS 21/12/2007 (ECLI:ES:TS:2007:8907) donde el Alto Tribunal considera que la extensión de la responsabilidad a las sanciones descansa en la existencia de la ya analizada negligencia del administrador, pero remarcando que, en casos concretos, la extensión a las sanciones podría quedar excluida cuando la conducta del administrador responde a una interpretación razonable de las normas aplicables.

No se puede compartir, ni tan siquiera llegar a comprender, tal argumento del Alto Tribunal. Ello es así porque, si estamos ante una interpretación razonable de las normas, lo que es tanto como decir que el administrador ha interpretado las normas de manera prudente, o al menos, aceptable hasta cierto nivel de toleración, difícilmente puede decirse que se cumplen los

requisitos del art. 43.1.a) LGT para que se pueda acordar derivar subsidiariamente la responsabilidad tributaria a este administrador social.

Es decir, que lo que el TS entiende como una causa de exoneración para la derivación de las sanciones interpuestas al principal, en realidad es, directamente, causa de exoneración para la derivación de responsabilidad subsidiaria en sí misma.

Esta tesis se ve claramente reforzada, si traemos a colación, nuevamente, el principio de personalidad de la pena que rige el derecho tributario sancionador, según el cual, la responsabilidad no se transmite de forma automática. En términos generales, y salvo las excepciones que la propia ley contempla, dicha responsabilidad se limita a la deuda tributaria exigible en período voluntario, sin extenderse ni a las sanciones ni al recargo de apremio correspondiente al deudor principal. Para que el responsable pueda ser alcanzado por las sanciones impuestas al obligado tributario principal, es necesario que haya participado de algún modo en la conducta infractora o que la misma derive de una actuación u omisión negligente en el desempeño de sus funciones.

Pues bien, difícilmente puede hablarse de omisión negligente en el desempeño de sus funciones cuando la actuación puede llegar a responder de interpretación razonable.

Finalmente, resulta interesante comentar la STS 16/05/2024 (ECLI:ES:TS:2024:2679) que establece que, cuando la sanción interpuesta al principal es anulada por ser contraria a derecho, debe decaer no solo la extensión a dicha sanción de la responsabilidad subsidiaria recaída sobre el administrador social, sino la totalidad de la misma, que abarca tanto la deuda como la sanción, pues anulada la sanción al principal desaparece el presupuesto habilitante para la derivación de responsabilidad, al no existir infracción tributaria por parte del principal en la que haya podido intervenir el administrador.

#### 4.5. La particularidad del art. 42.2.a) LGT: una anomalía jurisprudencial y otros supuestos de derivación de responsabilidad.

Pueda resultar extraño a estas alturas del presente trabajo, el regreso al art. 42 LGT que regula, como diseccionamos en el epígrafe anterior, los supuestos de responsabilidad solidaria.

En efecto, el art. 43 LGT tratado sobre estas líneas se centra en la responsabilidad subsidiaria y por tanto podría no entenderse el retroceder sobre nuestros pasos para volver a analizar un supuesto de responsabilidad solidaria.

Antes de nada, debemos explicar que el art. 42.2.a) LGT sanciona como responsables solidarios a quienes, en el marco de un procedimiento ejecutivo tributario, causen o colaboren en una ocultación o transmisión de bienes del obligado principal en orden a evitar su legítimo embargo. Situación en la que, sin ninguna duda, puede verse involucrado un administrador social.

El hecho de analizar, en este punto, el citado artículo, aunque pueda parecer extemporáneo, a nuestro juicio responde a una idónea lógica secuencial.

A lo largo del presente epígrafe y del inmediatamente anterior hemos ido analizando como los tribunales han matizado las actuaciones de la AEAT a la hora de tratar de derivar la responsabilidad a los administradores sociales. En efecto, al declarar la naturaleza sancionadora de los arts. 42.1.a) LGT y 43.1.a) LGT el poder judicial ha endurecido los requisitos que debe respetar la Administración cuando pretenda llevar a cabo una derivación de responsabilidad (ya sea esta solidaria o subsidiaria) anulando liquidaciones en las que la AEAT limitaba sus fundamentos a simples y genéricas remisiones a las normas tributarias.

Pues bien, llegados a este punto, a cualquiera le resultaría lógico que el art. 43.2.a) LGT ostentase misma naturaleza sancionadora que sus *primos*. Nada más lejos de la verdad, pues, sorprendentemente, esta no es la conclusión que alcanza el Alto Tribunal en su STS 28/04/2023 (ECLI:ES:TS:2023:1849) en la que niega que dicho artículo ostente naturaleza sancionadora.

El Alto tribunal considera que el art. 42.2.a) LGT no tiene naturaleza sancionadora sobre la base de dos motivos principales:

En primer lugar, la Sala enfatiza que esta modalidad de responsabilidad no se construye sobre la comisión de una infracción tributaria, a diferencia del art. 42.1.a) LGT. Su fundamento es estrictamente recaudatorio: proteger la garantía patrimonial del crédito tributario cuando alguien contribuye a sustraer bienes que podrían haberse embargado. De acuerdo con esta interpretación, la conducta del responsable no se valora por su ilicitud, sino por el efecto que produce sobre el patrimonio embargable del deudor. Así, la responsabilidad se limita siempre

al valor de los bienes ocultados, lo que, según la mayoría, evidencia que el legislador no pretende sancionar, sino solo restaurar la pérdida de garantía ocasionada.

En segundo lugar, la sentencia subraya que, en el caso enjuiciado, la derivación no incluía sanciones del deudor principal, sino únicamente cuotas e intereses. Para la Sala, este dato confirma que la finalidad del art. 42.2.a) LGT no es represiva, ya que la deuda trasladada al responsable no tiene naturaleza sancionadora. Incluso reconoce la sentencia que la aplicación del precepto exige dolo o intencionalidad, pero entiende que la existencia de un elemento subjetivo no convierte automáticamente la figura en sancionadora. Desde esta premisa, concluye que no procede aplicar al procedimiento de derivación las garantías propias del derecho sancionador (como el principio *non bis in idem*), porque la responsabilidad que se exige no tiene ese carácter.

Frente a esta posición mayoritaria, el voto particular formula una crítica razonada y, en nuestra opinión, más convincente. En primer lugar, recuerda que el Tribunal Constitucional, ha reconocido que ciertas derivaciones de responsabilidad tributaria tienen carácter materialmente punitivo, incluso cuando no se imputan infracciones al responsable. El voto destaca que la clave no es si la deuda incluye sanciones, sino la existencia de una conducta previa ilícita, como sucede precisamente en el art. 42.2.a) LGT: una actuación deliberada destinada a impedir el embargo mediante la ocultación de bienes.

El voto particular también subraya que el propio Tribunal Supremo ha utilizado de forma constante categorías típicas del ámbito penal y sancionador —como *scientia fraudis* o *consilium fraudis*— al interpretar el art. 42.2.a) LGT. Esto, a su juicio, demuestra que la Sala exige al responsable algo más que una mera contribución objetiva: evalúa su intención de frustrar la actuación administrativa, lo cual es propio de un juicio de reproche. Cuando el análisis de la conducta requiere valorar dolo y finalidad defraudatoria, la figura deja de ser puramente recaudatoria para adquirir un contenido claramente sancionador.

Además, el voto advierte de que la tesis de la mayoría lleva a un resultado incoherente: que la naturaleza —sancionadora o no— del art. 42.2.a) LGT dependa de si, en la deuda derivada, se incluyen o no sanciones del deudor principal. Es decir, una misma conducta (ocultar bienes para impedir un embargo) sería sancionadora en unos casos y no sancionadora en otros, según el contenido accidental de la deuda. Como señala el voto, no es aceptable que la naturaleza

jurídica del precepto cambie en función de un elemento ajeno al comportamiento del responsable.

En resumen, y con afán recapitulativo, el panorama actual sobre la naturaleza sancionadora de los preceptos de derivación de responsabilidad tributaria que ha tenido ocasión de analizar el TS se resume mediante la siguiente tabla ilustrativa sobre la materia de elaboración propia que se adjunta en **ANEXO: TABLA 1: El panorama actual de la naturaleza sancionadora.**

A lo largo de estos dos últimos epígrafes se ha analizado con detenimiento la derivación de responsabilidad a los administradores sociales, centrando el foco, esencialmente, en la derivación solidaria por participar activamente en la infracción tributaria (art. 42.1.a) LGT) y en la derivación subsidiaria por negligencia (art. 42.1.a) LGT).

Se ha estudiado las conductas que se enmarcan en la redacción de los preceptos y que, por ende, estos castigan, la naturaleza que los mismos puedan tener y, en consecuencia, las implicaciones prácticas que de ello se derivan. De igual forma, se ha analizado la que se entiende como una verdadera anomalía jurisprudencial, la responsabilidad por las conductas en las actuaciones regulatorias regulada en el art. 42.2.a) LGT.

No obstante, tanto el art. 42 LGT como el art. 43 LGT tienen una extensión considerable, regulando un gran número de conductas que avalan la derivación de responsabilidad. El hecho de que hayamos centrado el foco, especialmente, en dos de los casos de estos preceptos (art. 42.1.a) LGT y 43.1.a) LGT) responde a la realidad práctica del día a día, pues se trata de los dos supuestos más frecuentes que encontramos en los acuerdos de derivación de responsabilidad, siendo, en suma, los que más proliferan en la realidad cotidiana de los administradores sociales.

Sin embargo, entendemos que el presente estudio no estaría completo si no se analizan, aunque mínimamente, la totalidad de supuestos que se encuentran en los dos citados preceptos en los cuales podrían incurrir los administradores sociales en el ejercicio de sus funciones.

Partiendo de esta finalidad ilustrativa, conviene mencionar el resto de las causas de derivación de responsabilidad previstas en los arts. 42 y 43 LGT que, sin ser objeto central de este trabajo, podrían alcanzar a los administradores sociales dependiendo de su concreta actuación (los

apartados de los preceptos que no encajen con supuestos de hecho enmarcarles en el ejercicio cotidiano de sus funciones por parte del administrador social no serán analizados).

En el ámbito del art. 42 LGT, además del apartado 1.a) ya analizado, la norma contempla otros supuestos de responsabilidad solidaria aplicable al administrador social. el art. 42.1.c) establece la responsabilidad por sucesión en la actividad económica, relevante en aquellos casos en los que los administradores promuevan o ejecuten operaciones de reorganización empresarial o transmisión de negocios, que encajen en la literalidad del precepto, con el afán de continuar la actividad mediante un nuevo sujeto mercantil esquivando así las obligaciones tributarias pendientes. Es el caso prototípico del socio – administrador que decide continuar la actividad empresarial del obligado moroso a través de ellos mismos como personas físicas o mediante la constitución de una nueva sociedad mercantil.

Asimismo, el art. 42.2 LGT establece diversos supuestos adicionales de responsabilidad solidaria vinculados, todos ellos, a actuaciones en el procedimiento recaudatorio, como el apartado 2.a) ya analizado.

En cuanto al art. 43 LGT, además del supuesto del art. 43.1.a) LGT ya estudiado, la norma regula un conjunto amplio de responsabilidades subsidiarias que pueden alcanzar a los administradores sociales según sus funciones y su intervención en los hechos. El art. 43.1.b) LGT contempla también la responsabilidad subsidiaria de los administradores —tanto de hecho como de derecho— cuando la sociedad cesa en su actividad y quedan obligaciones tributarias sin satisfacer. Esta responsabilidad surge si, en el momento del cese, los administradores no han promovido las actuaciones necesarias para asegurar el pago de dichas deudas, o si han adoptado decisiones que, directa o indirectamente, han contribuido a que el impago se produzca. Por su parte, el art. 43.1.c) LGT establece la responsabilidad de los liquidadores (siendo muy común, que sean los administradores sociales quienes se erigen en esta figura iniciado el proceso de liquidación) que no realicen todo lo posible para sufragar el crédito tributario. El art. 43.1.d) LGT contempla la responsabilidad subsidiaria de los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria, que sería el caso en el que el administrador (o el socio único – administrador único normalmente en estos casos) adquiera bienes del obligado principal para liberarlos de la obligación tributaria pendiente.

Finalmente, los arts. 43.1.g) LGT y 43.1.h) LGT recogen dos supuestos relativos a estructuras societarias utilizadas de forma abusiva o fraudulenta.

Por último, el art. 43.2 LGT prevé un supuesto específico de responsabilidad subsidiaria para los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas que presenten de manera reiterada autoliquidaciones relativas a retenciones e ingresos a cuenta sin efectuar el ingreso de las cantidades debidas.

A continuación, se acompaña un cuadro ilustrativo de elaboración propia que acoge la totalidad de preceptos que pueden derivar la responsabilidad tributaria a los administradores sociales, y que se adjunta al presente trabajo a través del siguiente: **ANEXO: TABLA 2: Resumen de los preceptos de derivación de responsabilidad.**

Huelga decir que el mentado cuadro, si bien recoge la totalidad de posibles actuaciones que pueden derivar responsabilidad tributaria al administrador social no agotan las posibles vías de responsabilidad a las que pueda tener que hacer frente el mismo.

Muchas de las actuaciones enunciadas podrían incluso llegar a incurrir en tipos penales, por supuesto está la normativa concursal que dispone un cauce específico para la depuración de responsabilidades en sede de calificación concursal, la responsabilidad mercantil frente a socios y acreedores, la responsabilidad frente a la Seguridad Social (que discurre por caminos paralelos a los tributarios), ...

En fin, que el administrador social debe cuidar y vigilar cada uno de sus pasos, en especial en procesos de quiebra e insolvencia, para evitar tener que afrontar graves consecuencias en su esfera patrimonial personal.

Por último, a modo de cierre final de los epígrafes dedicados al análisis de la derivación de responsabilidad queremos incluir un esquema, el cual se adjunta como **ANEXO: FIGURA 1: Esquema práctico sobre la derivación de responsabilidad**, el cual consideramos recoge, en síntesis y de manera sistemática, el cauce de las derivaciones de responsabilidad tributaria en función de si la misma es solidaria o subsidiaria y de si tiene naturaleza sancionadora o no, todo ello tratando de reflejar a trazo grueso, las diferentes consecuencias que se derivan para el obligado tributario y, por extensión, el mayor o menor número de obligaciones formales que debe respetar la AEAT en atención a estas cuestiones. Eso sí, sin entrar en pormenores formales y procesales que serán tratados en el epígrafe inmediatamente posterior al presente.

## 5. EL ACUERDO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD.

### 5.1. Introducción y diferencias según la naturaleza de la responsabilidad.

El acto de declaración de responsabilidad constituye el acuerdo administrativo mediante el cual la Administración tributaria deriva la deuda al responsable solidario o subsidiario, conforme a lo dispuesto en el artículo 174 LGT. Se trata, por tanto, de un acto administrativo formal, que debe cumplir los requisitos legalmente previstos para ostentar plena validez y producir sus efectos frente al obligado tributario.

El procedimiento para dictar dicho acuerdo varía en función del carácter solidario o subsidiario de la responsabilidad. La diferencia esencial radica en el momento habilitante para la emisión del acuerdo de derivación.

En materia de responsabilidad solidaria, el artículo 175 LGT establece dos posibles escenarios. En primer lugar, cuando la responsabilidad ya ha sido declarada y notificada al responsable antes del vencimiento del período voluntario de pago de la deuda principal, basta con requerirle el ingreso una vez finalizado dicho período. En los demás casos —esto es, cuando no concurre esa declaración previa—, el acuerdo de derivación solo podrá dictarse tras la finalización del período voluntario de pago de la deuda que se pretende derivar, debiendo notificarse formalmente al responsable.

Por el contrario, el procedimiento de responsabilidad subsidiaria presenta una exigencia adicional. Según el artículo 176 LGT, la declaración de responsabilidad subsidiaria únicamente puede dictarse después de que la Administración haya declarado fallidos al deudor principal y, en su caso, a los responsables solidarios. La declaración de fallido se configura así como presupuesto ineludible para que pueda nacer válidamente el acto de derivación en esta modalidad.

Esta cuestión no es baladí, sirva como ejemplo tremendamente ilustrativo la reciente STS 05/11/2025 (ECLI:ES:TS:2025:5016) que anula un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria porque el pretendido responsable había acreditado que la administración real y fáctica de la sociedad recaía sobre su tía. Determinando esta cuestión que primeramente debiera reclamarse la responsabilidad sobrevenida a este sujeto y solo cuando este hubiese

sido declarado fallido (mediante la pertinente declaración administrativa a tal efecto) podría dirigirse la AEAT frente al subsidiario (PUEBLA AGRAMUNT, 2025)

Finalmente, debe mencionarse que, cuando la derivación de responsabilidad se fundamenta en un precepto de naturaleza sancionadora —cuestión analizada en los apartados anteriores—, la posibilidad de exigir el pago queda suspendida si las sanciones del deudor principal han sido impugnadas en vía contencioso-administrativa. Esta suspensión afecta al ejercicio de la acción recaudatoria, pero no detiene la tramitación del procedimiento de derivación ni la emisión del acuerdo correspondiente, que pueden continuar hasta su conclusión. (SAN 20/02/2006 ECLI:ES:AN:2006:3888 ; SAN 27/10/2006 ECLI:ES:AN:2006:4906 ; STSJ Madrid 25/02/2010 ECLI:ES:TSJM:2010:1996).

## 5.2. Los requisitos del acuerdo de derivación de responsabilidad.

El primer requisito más lógico y fundamental que debe cumplir el acuerdo de derivación es el de su notificación al responsable. En efecto, la falta de notificación del acuerdo así como la exigencia del pago en base a tal acto supondrá la nulidad radical de cualesquiera actuaciones posteriores tendentes a exigir el pago de una deuda mediante derivación a ese concreto sujeto responsable. (STSJ Madrid 22/07/2009 ES:TSJM:2009:4656)

La obligación de notificación es imprescindible porque solo a partir de la misma puede iniciarse el obligado trámite de alegaciones que la AEAT debe otorgar al responsable. Dicho trámite es esencial para que los derechos del contribuyente no sean vulnerados, por lo que, nuevamente, la ausencia por parte de la Administración de la otorgación de este trámite al responsable supondrá la nulidad de todo lo actuado. Dicho trámite de alegaciones se conoce comúnmente como la audiencia previa. Es más, no solo existe el analizado trámite de alegaciones, sino que el propio art. 174.3 LGT, habilita, en otro orden de cosas, una vía para que el responsable puede alegar lo que crea conveniente incluso antes de que el acuerdo de derivación sea dictado.

Por supuesto, y en cierta relación con el contenido del acuerdo de derivación que más tarde tendremos oportunidad de tratar, para que el responsable pueda alegar eficientemente todo lo que considere oportuno es necesario que pueda tener acceso a la totalidad del expediente administrativo. (ARGÜELLES PINTÓS y FELTRER BAUZÁ, 2002).

Se tratará, en suma, o deberá tratarse, de una remisión completa del expediente, puesto a disposición del responsable, de manera similar a la que dispone el art. 48 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA) para la interposición de la demanda en la vía contenciosa administrativa.

Una vez sentada la importancia de la notificación del acto, en orden a que pueda darse voz al responsable para que alegue lo que considere oportuno sobre la pretendida derivación, debemos analizar, precisamente, que podría alegar el responsable para evitar tal derivación. Aclarada la importancia de la notificación y del acceso al expediente, cabe plantearse qué puede alegar el responsable para oponerse a la derivación de responsabilidad. En definitiva: ¿existen límites a sus alegaciones? ¿Puede discutir los elementos que constituyen la liquidación originaria dictada frente al deudor principal, o únicamente aquellos vinculados al presupuesto habilitante de la derivación?

Para tratar de responder a estos y otros interrogantes, que serán tratados pormenorizadamente en el apartado siguiente, debemos esclarecer, en primer lugar, cual debe ser el contenido mínimo que debe aparecer en el acuerdo de derivación, ex art. 174.4 LGT, de tal manera que, la ausencia de algunos de estos extremos obligados supondrá el primer motivo de alegación por parte del responsable. Según el citado precepto, el acuerdo de derivación debe contener:

- El texto íntegro del acuerdo, con indicación expresa del presupuesto de hecho habilitante y de las liquidaciones a las que se extiende la responsabilidad.
- Los medios de impugnación, indicando órgano competente y plazos.
- El lugar, plazo y forma de pago del importe exigido.

### 5.3. Motivos de impugnación del acuerdo de derivación.

El artículo 174.5 LGT establece que, en el recurso o reclamación interpuesto frente al acuerdo de derivación de responsabilidad, el responsable puede impugnar tanto el presupuesto de hecho habilitante como las liquidaciones concretas a las que dicho presupuesto se extienda. Ahora bien, la resolución de ese recurso no puede afectar a las liquidaciones que ya hayan adquirido firmeza respecto de otros obligados tributarios, sino únicamente a la obligación exigible al responsable recurrente.

A partir de esta previsión, resulta claro que el responsable puede recurrir sin limitación de motivos, lo que exige, a su vez, como señalamos con anterioridad, que la Administración le permita acceder a la totalidad del expediente administrativo tramitado frente al deudor principal. Solo con el conocimiento íntegro de las actuaciones de comprobación y recaudación que originaron las liquidaciones derivadas podrá ejercer adecuadamente su derecho de defensa (GALÁN RUIZ, 2005)

En coherencia con ello, los tribunales económico-administrativos han reconocido reiteradamente que el responsable puede hacer valer todos los motivos de impugnación que podrían haber sido alegados por el deudor principal, extendiendo así la impugnación no solo al acuerdo de derivación sino también al procedimiento previo de determinación de las deudas posteriormente derivadas. Esta amplitud se ha justificado porque, al no haber intervenido en el procedimiento frente al principal, restringir sus posibilidades de defensa lo colocaría en una situación de evidente indefensión. (TEAC 30/01/2008 N.º Resolución 33/2008/00/00 ; TEAC 03/05/2007 N.º Resolución 00/1582/2007 /00/00).

Un ejemplo especialmente ilustrativo, además de muy frecuente en la práctica diaria sería el siguiente: la Administración hace un requerimiento al deudor principal para que aporte los justificantes y facturas que acreditan los gastos deducibles que se han incorporado a determinadas autoliquidaciones. El obligado principal no atiende el requerimiento en plazo de tal manera que la AEAT dicta nueva liquidación complementaria en la que reduce los gastos deducibles a cero, al no haberse acreditado su existencia real. Tras un procedimiento de apremio infructuoso, procede a derivar la responsabilidad tributaria al administrador social (posiblemente vía art. 43.1.a) LGT). Pues bien, en este caso, el administrador podrá atacar la liquidación complementaria dictada en su día frente al deudor principal y podrá aportar las facturas que acrediten la realidad de los gastos deducibles. Cuestión distinta, será la derivación de la sanción por no atender el requerimiento en plazo, pues tal infracción efectivamente existió.

Esta amplitud en las posibilidades de impugnación del responsable resulta plenamente lógica. Puede ocurrir que, en el momento en que se desarrollan dichas actuaciones, la sociedad esté representada por una persona que no ejercía funciones de administración cuando se generaron las obligaciones tributarias objeto de comprobación. En tales casos, las manifestaciones realizadas ante la Administración por ese representante sobrevenido pueden incidir directamente en la posterior derivación de responsabilidad hacia quienes sí ostentaban el cargo en el período en que debieron cumplirse las obligaciones tributarias. Por ello, permitir al responsable revisar íntegramente el procedimiento previo constituye una garantía imprescindible, pues de lo contrario podría verse afectado por decisiones o declaraciones en cuya formación no participó en absoluto. (CAYON GALIARDO, 2002).

Por último, debe tenerse presente que la estimación del recurso interpuesto por el responsable no modifica la situación jurídica del deudor principal ni de otros posibles responsables respecto de los cuales las liquidaciones hayan adquirido firmeza. La revisión únicamente afecta al responsable recurrente y no supone la invalidez general de las liquidaciones originarias. Así, si el responsable logra la anulación o modificación de las liquidaciones incluidas en el acuerdo de derivación, dicho resultado se circunscribe exclusivamente a su propio ámbito subjetivo. (FALCÓN Y TELLA, 2001)

#### 5.4. La declaración de fallido.

La derivación de responsabilidad subsidiaria encuentra su presupuesto habilitante en la previa declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, tal y como exigen los arts. 41.5 y 176 LGT. A diferencia de lo que ocurre con la responsabilidad solidaria, en el ámbito subsidiario resulta jurídicamente imprescindible que la Administración agote antes todas las posibilidades de cobro frente al obligado principal, de modo que solo una vez constatada la imposibilidad de satisfacción del crédito tributario pueda dirigirse frente al tercero llamado al pago. La norma, por tanto, sitúa la declaración de fallido como la condición necesaria que abre la puerta a la derivación, constituyendo un requisito estructural del procedimiento y una garantía esencial del principio de subsidiariedad.

Esta interpretación ha sido reiteradamente confirmada por el Tribunal Supremo, que ha declarado que la inexistencia de declaración de fallido determina la nulidad del expediente de derivación, al faltar el presupuesto legal que habilita la exigencia de responsabilidad. En este sentido, la STS 24/05/1997 (ECLI:ES:TS:1997:3646) afirma que la responsabilidad subsidiaria requiere inexcusablemente la previa declaración de fallido del deudor principal y que la ausencia de este acto comporta la nulidad de la liquidación emitida frente al responsable. La declaración de fallido es, por tanto, más que un requisito formal: es un presupuesto material sin el cual no puede activarse la acción recaudatoria frente al tercero.

Debe advertirse, no obstante, que la necesaria existencia de la declaración de fallido no implica que este acto deba ser notificado al futuro responsable subsidiario en el momento en que se dicta. Ello es lógico, ya que en esa fase del procedimiento dicho responsable ni siquiera existe como tal a efectos administrativos (TEAC 26/01/2000 Rec.4647/1998). La LGT tampoco exige su notificación, y la declaración se configura como un acto interno del procedimiento de recaudación cuya finalidad es documentar el agotamiento del apremio frente al deudor principal. Ahora bien, cuestión distinta es que, una vez iniciado el expediente de derivación mediante el pertinente acuerdo de derivación de responsabilidad, la Administración debe poner a disposición del interesado la totalidad del expediente administrativo, según los términos que ya expresamos en el apartado anterior de nuestro trabajo, incluyendo necesariamente la declaración de fallido y las actuaciones que la fundamentan, para que este pueda conocer y, en su caso, impugnar la concurrencia del presupuesto habilitante. Solo entonces puede el responsable alegar que no consta, o que no se encuentra debidamente motivada, la declaración de fallido que sirve de base al procedimiento.

Se ha analizado la declaración de fallido como elemento esencial para poder iniciar un expediente de responsabilidad subsidiaria. Lo que nos compete ahora, será definir qué es exactamente una declaración de fallido y que requisitos deben observarse en su elaboración. Vaya por delante, y aunque pueda resultar absurdo o redundante, que la declaración de fallido es el acto administrativo mediante el cual la AEAT declara como “fallido” a un deudor tributario. Por tanto, debemos analizar dos aspectos: en primer lugar, que se entiende por deudor o contribuyente fallido y, en segundo lugar, como debe acreditarse tal situación de fallo.

Dando respuesta a la primera cuestión planteada, la premisa para poder entender cuando se entiende como fallido un deudor la otorga el art. 61 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR). Que identifica al deudor fallido como aquel respecto del cual se ignora la existencia de bienes o derechos embargables o realizables en cuantía suficiente para el pago. Es importante introducir un matiz aportado por la jurisprudencia, no se exige acreditar la inexistencia absoluta de bienes, sino únicamente que los existentes no resultan suficientes o no pueden ser ejecutados para satisfacer la deuda. Así lo ha señalado la Audiencia Nacional (SAN 23/09/2002 ECLI:ES:AN: 2002:5166 ; SAN 27/12/2002 ECLI:ES:AN:2002:6950) al afirmar que basta con comprobar que el patrimonio disponible no permite cubrir la totalidad del crédito tributario, sin que sea exigible que el principal o solidario carezcan por completo del más mínimo patrimonio. Se admite, en suma, como presupuesto habilitante para la declaración de fallido, los casos de insolvencia parcial, admitidos expresamente por el art. 124.5 RGR.

Por tanto, en consonancia con lo anterior y dando respuesta al segundo de los planteamientos, La declaración de fallido se configura como el acto administrativo en el que la Administración acredita haber desplegado todas las actuaciones diligentes posibles para lograr el cobro. No se trata de un simple formalismo, sino de un elemento esencial cuya validez exige que el órgano de recaudación haya agotado de manera real y efectiva las vías de investigación y ejecución. La STSJ Comunidad Valencia 10/01/2007 (ECLI:ES:TSJCV:2007:138) ha establecido que esta actuación debe ser exhaustiva y proporcionada, garantizando que la imposibilidad de cobro no deriva de una falta de diligencia administrativa. La falta de actuaciones suficientes o la omisión de trámites relevantes en el procedimiento de apremio impiden considerar válidamente cumplida la declaración de fallido pues desvirtúan la esencia del beneficio de excusión que caracteriza la responsabilidad subsidiaria.

En este contexto resulta ciertamente incomprensible la TEAC 7/10/2009 Rec. 337/2009 en la que se sostuvo que la ausencia de notificación de apremio al deudor principal no impedía la validez de la derivación de responsabilidad subsidiaria. El Tribunal consideró que dicha notificación constituía una actuación previa a la declaración de fallido y, por tanto, exterior al procedimiento de derivación, lo que le llevó a no anular el acuerdo aun cuando no constaba dicho trámite en el expediente. Esta posición resulta criticable por dos motivos. En primer lugar, porque el art. 174.5 LGT, largamente analizado en el apartado anterior, habilita al

responsable subsidiario para alegar cualquier motivo que hubiera podido corresponder al principal, lo que incluye denunciar la ausencia o deficiente tramitación del procedimiento de apremio. En segundo lugar, porque la falta de actuaciones diligentes por parte de la Administración impide considerar válida la declaración de fallido, dado el nivel de exhaustividad que este acto exige y la función garantista que desempeña en el marco de la responsabilidad subsidiaria.

En definitiva, y con el ánimo de cerrar la cuestión relativa a la declaración de fallido, queremos incluir la siguiente figura que muestra, de manera sistemática, el orden o esquema que debe seguir la AEAT si pretende derivar con existo una deuda tributaria a un responsable subsidiario y donde se aprecia la importancia de la declaración de fallido como elemento esencial de la derivación subsidiaria, la citada figura se adjunta al trabajo como **ANEXO: FIGURA 2: Esquema procesal-administrativo para la derivación subsidiaria.**

## 6. CONCLUSIONES

Las conclusiones de este Trabajo Fin de Máster se articulan en torno a una doble vertiente. En primer lugar, se ha realizado un análisis crítico de los procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria, poniendo el foco en aquellas prácticas administrativas que han sido reiteradamente corregidas por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y que han dado lugar a la anulación de numerosos acuerdos de derivación. Ello permite extraer un conjunto de vías de defensa —abundantes, recientes y cada vez más sofisticadas— que el contribuyente puede invocar cuando la Administración Tributaria pretende trasladarle una responsabilidad solidaria o subsidiaria. Pero, en segundo lugar, el presente trabajo subraya la importancia de vigilar y planificar la actividad preventiva en las situaciones de insolvencia:

### **PRIMERA:**

El aspecto más relevante que se desprende del estudio es la clara afirmación jurisprudencial de la naturaleza sancionadora de buena parte de los preceptos reguladores de la derivación de responsabilidad. Esta calificación judicial introduce exigencias mucho más estrictas en la actuación de la AEAT, pues ya no resulta válido basar la derivación en una simple cita genérica de los artículos de la LGT. La Administración, a partir de esta doctrina, debe acreditar de manera precisa, individualizada y fehaciente la conducta concreta que habilita la derivación. Este cambio de paradigma supone un refuerzo sustancial de las garantías del contribuyente, que ve cómo se amplía su capacidad de cuestionar la motivación, la proporcionalidad y la propia concurrencia de los presupuestos habilitantes exigidos por la ley.

### **SEGUNDA:**

En segundo lugar, el trabajo pone de relieve un ámbito menos explorado y que, sin embargo, reviste una enorme trascendencia práctica: la dimensión preventiva de la responsabilidad tributaria de administradores y socios. La experiencia demuestra que numerosas actuaciones cotidianas realizadas en la gestión empresarial —trasvases de fondos entre sociedades o personas vinculadas, ventas ficticias de activos, ocultación de información relevante, entre otras— pueden comprometer gravemente el patrimonio personal de los administradores cuando la sociedad atraviesa una situación de insolvencia. Con demasiada frecuencia, estos comportamientos se realizan bajo la falsa creencia de que la personalidad jurídica de la sociedad actúa como un escudo infranqueable frente a las deudas sociales.

### **TERCERA:**

Conviene recordar que la normativa fiscal, al igual que la concursal, no sanciona el fracaso empresarial. Un administrador no debe temer repercusiones personales por el mero hecho de que la sociedad no logre superar dificultades económicas y acumule deudas con proveedores, entidades financieras, la Seguridad Social o la AEAT. Siempre que actúe con la diligencia debida, formule las cuentas anuales, atienda los requerimientos administrativos y, llegado el caso, solicite en plazo la declaración de concurso, su patrimonio personal quedará salvaguardado. Incluso si ello implica la pérdida de los activos sociales y el impago de parte de los créditos, la ley reconoce que la insolvencia, por sí sola, no es una conducta reprochable.

### **CUARTA:**

El problema surge cuando el administrador, por desconocimiento o por falta de asesoramiento, reacciona de manera inadecuada ante el deterioro financiero de la sociedad. Pueden distinguirse dos comportamientos habituales. Por un lado, están los administradores “optimistas”, que prolongan la actividad empresarial incluso cuando su recuperación es ya imposible. Aunque esta actitud pueda ser comprensible, puede acabar agravando la deuda y generando responsabilidades en el ámbito concursal, especialmente por la falta de solicitud oportuna del concurso, lo que puede conllevar la calificación culpable (art. 444.1 LCo). En el ámbito estrictamente tributario, mientras no concurren actos fraudulentos, esta conducta no suele encajar en los supuestos de derivación solidaria o subsidiaria, si bien siempre aumenta el riesgo.

### **QUINTA:**

Por otro lado, encontramos a los administradores “avisados”, aquellos que, creyéndose amparados por el velo social, realizan o permiten actos de disposición del patrimonio social dirigidos a evitar el pago a los acreedores, en especial a los públicos. Es frecuente que, ante la inminencia de la quiebra, se priorice el pago de entidades financieras —por ser el administrador avalista— o de determinados proveedores —para facilitar futuros negocios a través de otra sociedad—, relegando o directamente ignorando las deudas tributarias. En estos casos, la AEAT puede iniciar expedientes de derivación de responsabilidad,

especialmente en su modalidad solidaria del art. 42.1.a) LGT, al considerar que el administrador ha colaborado activamente en la frustración del crédito.

**SEXTA:**

En definitiva, el análisis llevado a cabo permite afirmar que el administrador debe abstenerse de realizar, permitir o tolerar cualquier conducta que directa o indirectamente dificulte el cobro de créditos tributarios. Aunque esta conclusión pueda parecer evidente, la realidad práctica demuestra que resulta necesario insistir en ella, pues en situaciones de crisis empresarial es habitual adoptar decisiones precipitadas, mal asesoradas o guiadas por la inercia emocional del fracaso. Lo que nunca puede hacer un administrador es “tirar la toalla”, abandonar la sociedad a su suerte y dejar de atender sus obligaciones formales y materiales. Aunque la sociedad haya cesado totalmente su actividad y carezca de perspectivas de recuperación, el administrador debe seguir cumpliendo sus deberes: atender notificaciones, responder requerimientos, comunicar la insolvencia, formular las cuentas anuales y, si procede, instar el concurso. Se trata, sin duda, de una labor ingrata y prolongada, agravada por el hecho de que el Registro Mercantil impide la cancelación de sociedades con deudas pendientes. Sin embargo, todas estas actuaciones resultan preferibles a que el administrador termine respondiendo personalmente con su patrimonio frente a la AEAT

## ANEXO BIBLIOGRAFICO

ARGÜELLES PINTÓS, J. y FELTRER BAUZÁ, F. Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica. Pamplona: Aranzadi, 2002.

BAEZA DÍAZ-PORTALES, M. J. Responsabilidad Tributaria: Administradores Sociales y otras cuestiones problemáticas. Madrid: Aranzadi, 2011.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión». Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. 2004, núm. 255, pp. 8-38.

CAAMAÑO ANIDO, M. «Algunas consecuencias de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria» [en línea]. CCS Abogados. 2025 [consulta: 2 de octubre de 2025]. Disponible en: <https://www.ccsabogados.com/es/post/algunas-consecuencias-de-la-naturaleza-sancionadora-de-la-responsabilidad-tributaria>

CALVO VÉRGEZ, J. «La derivación de responsabilidad tributaria». Aranzadi Jurisprudencia Tributaria. Nº 62, Sección Estudios. Pamplona: Aranzadi, año desconocido.

CALVO VÉRGEZ, J. «La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas». Crónica Tributaria. 2012, núm. 143, pp. 7-56.

CAYÓN GALIARDO, A. «La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades». Revista Técnica Tributaria. 2002, núm. 57.

FALCÓN Y TELLA, R. «La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado». Quincena Fiscal. 2001, núm. 12.

GALÁN RUIZ, J. La responsabilidad tributaria. Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2005

GARCÍA DE PABLOS, F. Responsabilidad tributaria de los administradores sociales. Quincena Fiscal. 2025, núm. 11, Sección Estudios, quincena del 16 al 30 de junio.

MARTÍNEZ MICÓ, J. G. «El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones». Quincena Fiscal. 2009, núm. 22, Sección Estudios.

MENÉNDEZ, A. y DÍAZ SÁNCHEZ, S. «La Administración tributaria debe motivar de forma individualizada el elemento subjetivo para poder derivar la responsabilidad tributaria» [en

línea]. Blog Tributario Garrigues. 2025 [consulta: 28 de septiembre de 2025]. Disponible en: <https://blogtributario.garrigues.com/procedimiento/la-administracion-tributaria-debe-motivar-de-forma-individualizada-el-elemento-subjetivo-para-poder-derivar-la-responsabilidad->

PUEBLA AGRAMUNT, N. «Antes que responsable subsidiario, solidario» [en línea]. Blog de Nuria Puebla. 2025 [consulta: 25 de noviembre de 2025]. Disponible en: <https://www.nuriapuebla.com/blog/antes-que-responsable-subsidiario-solidario/>

PUEBLA AGRAMUNT, N. «Aún está viva la responsabilidad tributaria de administradores» [en línea]. Blog de Nuria Puebla. 2025 [consulta: 13 de octubre de 2025]. Disponible en: <https://www.nuriapuebla.com/blog/aun-esta-viva-la-responsabilidad-tributaria-de-administradores/>

PUEBLA AGRAMUNT, N. «Consecuencias de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria» [en línea]. Blog de Nuria Puebla. 2025 [consulta: 3 de octubre de 2025]. Disponible en: <https://www.nuriapuebla.com/blog/consecuencias-de-la-naturaleza-sancionadora-de-la-responsabilidad-tributaria/>

PUEBLA AGRAMUNT, N. «La responsabilidad de administradores que recurrieron» [en línea]. Blog de Nuria Puebla. 2025 [consulta: 3 de octubre de 2025]. Disponible en: <https://www.nuriapuebla.com/blog/responsabilidad-de-administradores-que-recurrieron/>

PUEBLA AGRAMUNT, N. «La responsabilidad tributaria de administradores que no es sancionadora» [en línea]. Blog de Nuria Puebla. 2025 [consulta: 2 de octubre de 2025]. Disponible en: <https://www.nuriapuebla.com/blog/responsabilidad-tributaria-de-administradores-que-no-es-sancionadora/>

PUEBLA AGRAMUNT, N. «Último mazazo a la responsabilidad de administradores» [en línea]. Blog de Nuria Puebla. 2025 [consulta: 4 de octubre de 2025]. Disponible en: <https://www.nuriapuebla.com/blog/ultimo-mazazo-a-la-responsabilidad-de-administradores/>

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. «La naturaleza sancionadora de los supuestos de responsabilidad vinculados a la participación en un ilícito» [en línea]. Política Fiscal. 2025 [consulta: 4 de octubre de 2025]. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/jesus-rodriguez->

[marquez/la-naturaleza-sancionadora-de-los-supuestos-de-responsabilidad-vinculados-a-la-participacion-en-un-ilicito-consecuencias](#)

SALCEDO, J. M. «TEAR de Madrid: necesidad de acreditar el comportamiento culpable del administrador en la derivación de responsabilidad» [en línea]. 2025 [consulta: 4 de octubre de 2025]. Disponible en: <https://www.josemariasalcedo.com/responsabilidad-tributaria-administradores>

VAQUERO CARAYOL, V. «La responsabilidad tributaria como figura sancionadora encubierta» [en línea]. Fiscalblog. 2025 [consulta: 4 de octubre de 2025]. Disponible en: <https://fiscalblog.es/la-responsabilidad-tributaria-como-figura-sancionadora-encubierta/>

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. «Comentarios al art. 43 de la Ley General Tributaria: los responsables subsidiarios», en Grandes Tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II). Pamplona: Aranzadi, 2008.

## ANEXO LEGISLATIVO

ESPAÑA: Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal (LCo) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-4859>.

ESPAÑA: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

ESPAÑA: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.

ESPAÑA: Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>.

ESPAÑA: Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2005-14803>

ESPAÑA: Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718&p=20250103&tn=1#a47>

ESPAÑA: Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (RRM) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1996-17533>

ESPAÑA: Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-2874>

ESPAÑA: Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (CC) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>.

ESPAÑA: Constitución Española <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

## ANEXO JURISPRUDENCIAL

### **Tribunal Supremo (STS)**

TRIBUNAL SUPREMO: STS 05/11/2025 ECLI:ES:TS:2025:5016  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 20/05/2025 ECLI:ES:TS:2025:2161  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 16/05/2024 (ECLI:ES:TS:2024:2679)  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 29/02/2024 ECLI:ES:TS:2024:966  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 22/07/2024 ECLI:ES:TS:2024:4212  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 02/10/2023 ECLI:ES:TS:2023:4094  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 15/09/2023 ECLI:ES:TS:2023:3679  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 18/07/2023 ECLI:ES:TS:2023:3309  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 05/06/2023 ECLI:ES:TS:2023:2655  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 28/04/2023 ECLI:ES:TS:2023:1849  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 07/02/2023 ECLI:ES:TS:2023:408  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 14/10/2022 ECLI:ES:TS:2022:3819  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 8/06/2022 ECLI:ES:TS:2022:2273  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 7/02/2022 ECLI:ES:TS:2022:147  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 31/10/2018 ECLI:ES:TS:2018:3679  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 24/10/2017 ECLI:ES:TS:2017:3764  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 05/11/2020 ECLI:ES:TS:2020:3742  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 06/07/2015 ECLI:ES:TS:2015:3318  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 16/02/2015 ECLI:ES:TS:2015:775  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 29/09/2014 ECLI:ES:TS:2014:3816  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 18/02/2013 ECLI:ES:TS:2013:708  
TRIBUNAL SUPREMO: STS 26/04/2012 ECLI:ES:TS:2012:3165

TRIBUNAL SUPREMO: STS 30/06/2011 ECLI: ES:TS:2011:5425

TRIBUNAL SUPREMO: STS 08/11/2010 ECLI:ES:TS:2010:6125

TRIBUNAL SUPREMO: STS 18/10/2010 ECLI: ES:TS:2010:5525

TRIBUNAL SUPREMO: STS 25/02/2010 ECLI: ES:TS:2010:2455

TRIBUNAL SUPREMO: STS 10/12/2008 ECLI:ES:TS:2008:7359

TRIBUNAL SUPREMO: STS 25/04/2008 ECLI:ES:TS:2008:2356

TRIBUNAL SUPREMO: STS 25/04/2008 ECLI:ES:TS:2008:1912

TRIBUNAL SUPREMO: STS 21/12/2007 ECLI:ES:TS:2007:8907

TRIBUNAL SUPREMO: STS 17/10/2007 ECLI:ES:TS:2007:7373

TRIBUNAL SUPREMO: STS 31/05/2007 ECLI:ES:TS:2007:5538

TRIBUNAL SUPREMO: STS 24/05/1997 ECLI:ES:TS:1997:3646

TRIBUNAL SUPREMO: STS 16/05/1991 ECLI:ES:TS:1991:14531

#### **Audiencia Nacional (SAN)**

AUDIENCIA NACIONAL: SAN 18/10/2023 ECLI:ES:AN:2023:6672

AUDIENCIA NACIONAL: SAN 12/12/2023 ECLI:ES:AN:2023:6402

AUDIENCIA NACIONAL: SAN 06/05/2022 ECLI:ES:AN:2022:2617

AUDIENCIA NACIONAL: SAN 20/02/2006 ECLI:ES:AN:2006:3888

AUDIENCIA NACIONAL: SAN 27/10/2006 ECLI:ES:AN:2006:4906

AUDIENCIA NACIONAL: SAN 13/01/2003 ECLI:ES:AN:2003:7817

AUDIENCIA NACIONAL: SAN 27/12/2002 ECLI:ES:AN:2002:6950

AUDIENCIA NACIONAL: SAN 23/09/2002 ECLI:ES:AN:2002:5166

#### **Tribunales Superiores de Justicia (TSJ)**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID: STSJ Madrid 25/02/2010  
ECLI:ES:TSJM:2010:1996

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID: STSJ Madrid 22/07/2009 ECLI:  
ES:TSJM:2009:4656

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID: STSJ Madrid 22/12/2008  
ECLI:ES:TSJM:2008:26851

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE VALENCIA: TSJ Comunidad Valencia 10/01/2007  
ECLI:ES:TSJCV:2007:138

### **Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)**

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: TEAC 12/12/2024 N.º Resolución:  
00/04484/2024/00/00

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: TEAC 17/06/2024 N.º Resolución:  
00/06943/2021/00/00

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: TEAC 13/12/2022 N.º Resolución  
03257/2020/00/00

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: TEAC 24/09/2019 N.º Resolución:  
0/04828/2016/00/00

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: TEAC 24/09/2019 N.º Resolución:  
00/00871/2017/00/00

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: TEAC 7/10/2009 Rec. 337/2009

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: TEAC 30/01/2008 N.º Resolución  
33/2008/00/00

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: TEAC 03/05/2007 N.º Resolución  
00/1582/2007 /00/00

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: TEAC 26/01/2000 Rec.4647/1998

## ANEXO: TABLA 1: El panorama actual de la naturaleza sancionadora.

PRECEPTO	TIPO DE RESP.	CONDUCTA QUE ACTIVA LA RESP.	NATURALEZA
42.1.A) LGT	SOLIDARIA	Participar o colaborar en la <b>realización de infracciones tributarias</b> por parte del obligado principal	<b>Sancionadora</b> (doctrina consolidada TS).
42.2.A) LGT	SOLIDARIA	<b>Ocultar o transmitir bienes</b> del obligado con el fin de <b>impedir la actuación recaudatoria</b> (frustrar embargos)	<b>Recaudatoria</b> , según la mayoría de la <b>STS 28/04/2023</b> , El <b>voto particular</b> sostiene que es <b>sancionadora</b>
43.1.A) LGT	SUBSIDIARIA	<b>Inactividad, negligencia o dejación de funciones</b> del administrador que permite que la sociedad incumpla obligaciones tributarias.	<b>Sancionadora</b> (Doctrina consolidada TS).

Elaboración propia

## ANEXO: TABLA 2: Resumen de los preceptos de derivación de responsabilidad.

<b>PRECEPTO</b>	<b>TIPO DE RESP.</b>	<b>CONDUCTA</b>
42.1.A	SOLIDARIA	Participar activamente en infracciones tributarias
42.1.C	SOLIDARIA	Suceder la actividad del deudor para continuar la explotación y eludir deudas.
42.2	SOLIDARIA	Obstaculizar la recaudación
43.1.A	SUBSIDIARIA	Actuación negligente del administrador que posibilita infracciones o incumplimientos.
43.1.B	SUBSIDIARIA	No asegurar el pago de deudas al cesar la actividad.
43.1.C	SUBSIDIARIA	Obviar deudas tributarias como liquidador
43.1.D	SUBSIDIARIA	Adquirir bienes afectos a deudas tributarias
43.1. G-H	SUBSIDIARIA	Usar sociedades vinculadas o controladas para eludir responsabilidad patrimonial.
43.2	SUBSIDIARIA	Reiterar autoliquidaciones sin ingreso de retenciones o ingresos a cuenta.

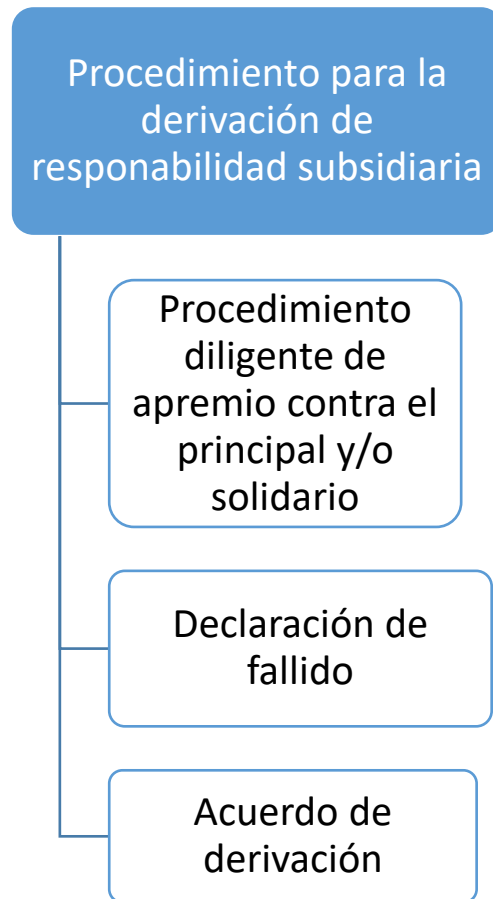
Elaboración propia

## ANEXO: FIGURA 1: Esquema práctico sobre la derivación de responsabilidad.



Elaboración propia

## ANEXO: FIGURA 2: Esquema procesal-administrativo para la derivación subsidiaria.



Elaboración propia

## LISTADO DE ABREVIATURAS

AEAT – Agencia Estatal de Administración Tributaria

TS – Tribunal Supremo

STS – Sentencia del Tribunal Supremo

AN – Audiencia Nacional

SAN – Sentencia de la Audiencia Nacional

TSJ – Tribunal Superior de Justicia

STSJ – Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TEAC – Tribunal Económico – Administrativo Central