

EL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS ADMINISTRADORES MERCANTILES Y LA DIFÍCIL RELACIÓN ENTRE LAS POTESTADES DE RECAUDACIÓN Y LAS GARANTÍAS DEL ÁMBITO SANCIONADOR

Cristina Pérez-Piaya Moreno

*Letrada del Tribunal Supremo
(España)*

<https://orcid.org/0000-0002-7492-9483>

Title

The Subsidiary Liability Regime of Company Director and the Interplay Between Tax Enforcement Powers and Sanctions Guarantees

Resumen

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 20 de mayo de 2025, ha confirmado la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria de los administradores y ha admitido sin ambages la aplicación del principio de presunción de inocencia en el procedimiento en que se declara. Sitúa la carga de la prueba en la administración, que deberá acreditar la culpabilidad en la conducta del administrador en lugar de limitarse a constatar esta condición. Esta decisión, que se ha recibido en un amplio sector de la doctrina como positiva, y la traslación misma de los principios propios del *ius puniendi* al ámbito de la recaudación, pone de manifiesto los defectos en el diseño del sistema tributario, que permite la transmisión de sanciones a terceros y requiere revestir de garantías propias del ámbito sancionador a procedimientos ajenos a este.

Palabras clave

Responsabilidad subsidiaria, recaudación, procedimiento sancionador, presunción de inocencia, carga de la prueba.

Abstract

The Supreme Court, in its ruling of May 20, 2025, has confirmed the punitive nature of the subsidiary liability of company directors and has unequivocally upheld the application of the principle of presumption of innocence in the procedure by which such liability is declared. It places the burden of proof

on the tax authorities, who must demonstrate the director's culpability rather than merely establishing their role. This decision, widely welcomed by legal doctrine, and the transposition of principles inherent to the *Ius Puniendi* into the field of tax collection, highlight the flaws in the design of the tax system, which allows for the transfer of sanctions to third parties and necessitates the application of safeguards typical of punitive proceedings to processes that fall outside that domain.

Keywords

Subsidiary liability, tax collection, sanctioning procedure, presumption of innocence , burden of proof.

Fecha de Recepción: 28-07-2025/Fecha de aceptación: 6-08-2025

Cómo citar: Pérez-Piaya Moreno, C. (2025). El régimen de responsabilidad subsidiaria de los administradores mercantiles y la difícil relación entre las potestades de recaudación y las garantías del ámbito sancionador. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 27-45.

SUMARIO

1. Introducción
2. Nuevas exigencias derivadas de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria de los administradores
3. Criterio restrictivo del Tribunal de Estrasburgo: STEDH de 12 de septiembre de 2024, Josefa Solanellas c. España, recursos 37977/23 y 8275/24
4. Intransmisibilidad de las sanciones. Principio de personalidad de la pena
5. Aplicación de los principios jurídico-penales a la responsabilidad subsidiaria
6. Conclusiones
7. Bibliografía

1. Introducción

Estas reflexiones en torno a un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad subsidiaria de los administradores que regula la Ley General Tributaria (LGT) pretenden analizar su impacto real en la práctica de las potestades de recaudación y en la revisión de su legalidad y profundizar en las consecuencias que comporta en la aplicación del Derecho tributario.

El uso, convertido a veces en abuso, del instrumento de la responsabilidad por parte de la Agencia Tributaria en los últimos años ha propiciado la creación de una doctrina jurisprudencial abundante en este ámbito que no parece tener cerca su agotamiento. Es en esta jurisprudencia, que aquilata los términos de la responsabilidad tributaria, donde se han perfilado los requisitos y los límites a que se encuentra sometida la administración para hacer uso de ella.

En su intento de dotar a los administrados de las garantías que el Tribunal Supremo considera de inexcusable concurrencia para ser objeto de una derivación de responsabilidad, ha consolidado una doctrina que otorga naturaleza sancionadora a un tipo de responsabilidad subsidiaria en la que precisamente se transmite la sanción al responsable y ha colegido que este carácter implica la aplicación de los principios de la potestad sancionadora en el procedimiento que se tramita por la administración.

Esta tesis, que ha sido inmediatamente celebrada por un sector de la doctrina académica, tiene, a mi juicio, unas implicaciones de suma trascendencia. Como se verá, por un lado, se admite sin ambages la traslación de las sanciones a personas que no son autoras del ilícito y, por otro, se hacen operativas las garantías y principios del ámbito sancionador en el marco de aplicación de los tributos confirmando la confusión de procedimientos y la perpetuación de la inclusión de la sanción en el concepto de deuda tributaria.

La confusión de los procedimientos de aplicación de los tributos y sancionador tributario, que se hace visible normalmente en una disminución de las garantías del presunto infractor, se hace patente en este caso en la exigencia de la operatividad de los principios de la potestad sancionadora en un ámbito estrictamente recaudatorio. No se requiere la tramitación de un procedimiento sancionador separado, regla general que establece la LGT, para exigir la sanción a un administrado, a pesar de estar proscrita por nuestro ordenamiento la imposición de sanciones de plano, mas se conmina a la administración a aplicar determinadas garantías y principios propios del *ius puniendi* en el procedimiento de recaudación en que se deriva la responsabilidad sobre la sanción.

Aunque la LGT de 2003, en su artículo 58.3, ha pretendido extraer del concepto de deuda tributaria las sanciones pecuniarias, sobreviven vestigios aún de la antigua concepción de la deuda tributaria que provocan diversas distorsiones en la concepción de la sanción tributaria y en el procedimiento por el que se impone. Esta íntima conexión que sigue subyaciendo en la normativa reguladora del régimen sancionador es la responsable de constantes vulneraciones del principio de presunción de inocencia.

En consonancia con lo anterior, en las siguientes líneas se analizará cómo el Tribunal Supremo ha pretendido impedir la perpetuación de estas conculcaciones mediante la exigencia del respeto a este principio en sede recaudatoria cuando la derivación de la responsabilidad abarque las sanciones.

2. Nuevas exigencias derivadas de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria de los administradores

La reciente sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2161), dictada en el recurso de casación n.º 3452/2023, ha venido a ratificar la doctrina jurisprudencial que vislumbra una naturaleza sancionadora en la responsabilidad subsidiaria de los administradores mercantiles prevista en el artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, aunque su relevancia no deviene únicamente de la consagración de una tesis que había empezado a postularse en los últimos años, sino de la definición que hace sobre el alcance de esta naturaleza y de las consecuencias prácticas que le imputa.

Ciertamente, como se recoge en este pronunciamiento, la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera, recogida en los fallos de 5 de junio de 2023, rec. n.º 4293/2021 y de 2 de octubre de 2023, rec. n.º 8791/2021 (ECLI:ES:TS:2023:2655), y ratificada en la sentencia de 16 de mayo de 2024, rec. n.º 8393/2022 (ECLI:ES:TS:2024:2679), venía admitiendo el carácter sancionador de la responsabilidad exigida por el artículo 43.1.a) a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Esta naturaleza, que deriva de que el artículo 43.1.a) de la LGT contemple un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la existencia de una infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad en la que han participado los administradores, implica que, anulada la infracción tributaria, en el caso concreto objeto de la litis que dio lugar a la sentencia de 5 de junio de 2023, por falta de motivación de la culpabilidad, no pueda apreciarse el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, lo que debía comportar la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pudiera mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación. Esta consecuencia es, a mi juicio, más que una derivada de la naturaleza sancionadora del supuesto concreto de responsabilidad, un efecto automático que se produce por la eliminación del presupuesto de hecho legal del supuesto concreto de responsabilidad.

Ahora bien, la novedad de la última sentencia del Tribunal Supremo radica, no tanto en la ratificación del dogma atinente a la naturaleza sancionadora de este caso de responsabilidad, pues sin esta apreciación podría haberse llegado a la misma conclusión que se obtuvo en el antedicho pronunciamiento, sino en la atribución de un régimen netamente sancionador a la responsabilidad subsi-

diaria que requiere estar provisto de las garantías aplicables al *ius puniendi* del Estado.

El artículo 43.1.a) de la LGT, a cuya interpretación se dedica la sentencia de 20 de mayo de 2025, bajo la rúbrica de «Responsables subsidiarios», dispone que: *«1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones».

En efecto, como se ha venido constatando por la jurisprudencia de los últimos años, el primer presupuesto de hecho de este tipo de responsabilidad subsidiaria es la comisión de una infracción por parte de la entidad mercantil de la que participaban los administradores, siendo el segundo que estos hubiesen llevado a cabo una conducta negligente o poco diligente en el sentido de no realizar actuaciones necesarias para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, de consentir la inobservancia de estas obligaciones y deberes o de posibilitar la comisión de los injustos. Esta constatación, a la que se anudaba la caracterización de sancionadora de la naturaleza de esta modalidad de responsabilidad, ya se hizo por el Tribunal Supremo al analizar uno de los precedentes normativos del precepto que nos ocupa, esto es, el artículo 38.1 de la LGT de 1963, que contemplaba un supuesto de responsabilidad solidaria para las personas que fueran causantes o colaborasen en la realización de una infracción tributaria, en su redacción dada por el artículo 1 de la Ley 10/1985, 26 abril, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria. Así lo declaró, entre otras, en las sentencias de 10 de diciembre de 2008, FJ 3º, rec. 3941/2006 (ECLI:ES:TS:2008:7359), con fundamento en la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, en la que se vio el establecimiento de un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT, y el reconocimiento de que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora, o en la de 8 de diciembre de 2010, FJ 2º, rec. 4941/2007 (ECLI:ES:TS:2010:6125).

Tomando como premisa la repetida naturaleza sancionadora, confirmada por la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 12 de septiembre de 2024, Josefa Solanellas c. España, recursos 37977/23 y 8275/24, citada por nuestro Alto Tribunal, caracterización lógica si se atiende al presupuesto de hecho de la responsabilidad, se anudan unos efectos que antes no se habían admitido por mor de la aplicación de los principios de la potestad sancionadora y, en concreto, por la operatividad en este ámbito recaudatorio con vocación sancionadora del principio de interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador, que se vería conculcado si la responsabilidad subsidiaria atendiera en exclusiva a la condición de administrador de la persona jurídica, pues, en palabras del Tribunal Supremo, se vulneraría el principio de presunción de inocencia. Es decir, la declaración de la naturaleza sancionadora de este supuesto de responsabilidad no va unida únicamente a la existencia de

un presupuesto vinculado con la existencia de un ilícito, sino a la asunción de culpa y responsabilidad por parte del responsable que termina viéndose compelido a sufragar una sanción pecuniaria por haber tenido una actitud dolosa o culposa, pero, en todo caso, inspirada en una voluntad propia y no ajena.

La sentencia hace un paralelismo claro entre la culpa que se exige en la Ley General Tributaria para sancionar a un infractor y eludir un régimen de responsabilidad objetiva en el ámbito sancionador proscrito por nuestra Constitución y la exigida al administrador que podrá ser declarado responsable en cuanto el supuesto de responsabilidad en que se encuadra esta derivación está revestido de una verdadera naturaleza sancionadora. Esto, que puede verse como una consecuencia lógica del reconocimiento de la repetida naturaleza punitiva de esta responsabilidad subsidiaria, es una consagración plena de esta adjetivación, pues supone tratar un mecanismo recaudatorio como una manifestación del *ius puniendi* del Estado y exigir el real cumplimiento de las garantías y principios que rigen en la potestad sancionadora, pero sin la tramitación de un singular procedimiento sancionador separado. Sostiene en este sentido la sentencia que «(...) *la actual regulación de la LGT, que reproduce la anterior normativa, reformada por la Ley Orgánica 10/1985, configura el ilícito tributario basándose en la culpa, de modo que se descarta directamente un sistema de responsabilidad objetiva. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional en sus SSTC 76/1990, de 26 de abril, y 85/2006, de 27 de marzo.*

De este modo, no se puede predicar la existencia de una responsabilidad objetiva cuando analizamos la conducta de los responsables solidarios o subsidiarios, pues, como hemos afirmado, debemos predicar la naturaleza sancionadora de este procedimiento de derivación de responsabilidad, lo que implica que, tanto a unos como a otros responsables, les es exigible no sólo la comisión e imputación de los hechos, sino que además se acredite la concurrencia de culpa en la comisión de los mismos.

Es decir, el responsable debe haber proyectado una conducta reveladora de la ausencia de diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona jurídica. No nos encontramos, por tanto, ante una responsabilidad objetiva que concurra por el mero hecho de tener la condición de administrador de una sociedad que haya cometido una infracción tributaria, sino que se requiere una determinada conducta culpable.» (Fundamento de derecho tercero, punto 5).

A juicio de quien suscribe, hacer depender la necesidad de motivación de la culpabilidad del administrador de la existencia de una naturaleza sancionadora en el supuesto de responsabilidad subsidiaria del 43.1.a) LGT no solo es innecesario, sino que viene a poner de manifiesto la incorrecta configuración del sistema tributario procedimental que diseña nuestro ordenamiento. El Tribunal Supremo, en su loable intento de salvar las deficiencias de la norma, está definiendo categorizaciones estancas y atribuyendo naturalezas concretas a las que se dota ahora de consecuencias importantes, lo que revela las graves fallas en la regulación de los procedimientos de recaudación y sancionador, pues se trata de atribuir garantías a los primeros para evitar indefensión cuando no debería haberse previsto la transmisión de las sanciones por la vía de la responsabilidad. Mas como el Tribunal Constitucional se ha limitado a sugerir esta natura-

leza sancionadora de supuestos de responsabilidad parecidos, sin declarar la inconstitucionalidad de los mismos por vulneración del principio de personalidad de la pena, no queda otra opción que revestir un instituto recaudatorio con el traje de un procedimiento sancionador para salvaguardar los derechos de los responsables, tratados como verdaderos infractores. Ya se hizo en pronunciamientos anteriores, verbigracia en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de enero de 2018, recurso de casación 2980/2016 (ECLI:ES:TS:2018:31), en la que se aseveró lo siguiente: *«Finalmente, no podemos olvidar que estamos en el ámbito sancionador, aun cuando lo sea de un modo reflejo o indirecto, por la vía de la traslación de la responsabilidad a terceros de las sanciones impuestas a la sociedad, derivación cuya legitimidad sólo es admisible dentro de los límites del principio de culpabilidad, que no tolera la mecánica comunicación de la sanción a quien no hubiera sido partícipe de los hechos, por acción u omisión, pero al menos de forma culposa, teniendo en cuenta que el principio de presunción de inocencia obligaba a la Administración a instrumentar una prueba en contrario que aquí no se ha producido, en lo más mínimo.»*

Seguidamente, se abunda en el pronunciamiento que nos ocupa, de 20 de mayo de 2025, que *«la declaración de responsabilidad subsidiaria no se satisface mediante el automatismo de identificar la condición de administrador, sino que es preciso algo más. Se exige que los administradores incurran en las conductas específicas que describe el precepto, lo que impone a la Administración Tributaria una explicación de por qué el administrador a quien señala como responsable incurrió en alguna de aquéllas.»* Pero bajo mi consideración, no era necesario volver sobre la naturaleza sancionadora de la responsabilidad para constatar esta exigencia de acreditación de la culpa. La simple constatación de un elemento objetivo en el presupuesto de hecho de la responsabilidad (la existencia de una infracción tributaria cometida por la entidad deudora principal) y de un elemento subjetivo (la conducta del administrador) hacía posible exigir a la Administración la motivación sobre la concurrencia de ambos y, en particular, sobre la existencia de una negligencia o falta de diligencia en el obrar del administrador para declararlo responsable¹. El deber de motivar que pesa sobre la Administración, y, en particular, el exigido a los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos por mor del artículo 35 de la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), junto con las exigencias derivadas de los artículos 105 y siguientes LGT, que se concretan en este ámbito en que la Administración está obligada a probar los hechos y circunstancias y el elemento subjetivo (no realizar actos de su incumbencia o permitir el incumplimiento por quienes de ellos dependan), que determinan la exigencia de responsabilidad, sin perjuicio de las presunciones *iuris tantum* existentes, eran suficientes para atribuir consecuencias anulatorias a su incumplimiento dado el tenor literal de la ley. Sin embargo, la jurisprudencia insiste en la naturaleza sancionadora de estos tipos de responsabilidad, quizá porque es difícilmente aceptable que la derivación de responsabilidad alcance a las cuantías de las sanciones impuestas a terceros.

¹ De hecho, también se debe exigir la motivación del elemento subjetivo en el supuesto de responsabilidad del artículo 43.1.b), que no incluye la sanción.

También se puntualiza en la sentencia que la fundamentación de la culpa del administrador tiene que superar los términos del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital [«TRLSC»], que incluso en su artículo 236 contempla una presunción de culpabilidad en la conducta del administrador cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales, debiendo motivarse expresamente para que la derivación de la responsabilidad sea ajustada a derecho que la conducta de este encaja en alguno de los supuestos del artículo 43.1.a) LGT, así como que la carga de la prueba de este extremo pesa sobre la administración, quedando proscrita la inversión de la regla de la carga de la prueba. Estas exigencias, reforzadas en la necesidad de que no se usen fórmulas estereotipadas a fin de motivar la culpabilidad, debiendo concretarse los actos realizados por el administrador que se encuadran en las conductas perfiladas en el precepto aludido, sin que deba este probar la inexistencia de culpabilidad, derivan en el caso de autos en la anulación de la sentencia recurrida en casación² por la disconformidad a derecho del acto administrativo de derivación de responsabilidad inicialmente impugnado en la vía contencioso-administrativa.

En definitiva, fija como doctrina el Tribunal Supremo que *«(s)erá la Administración la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del presunto responsable, tenga que aportar los elementos de prueba que fundamenten el presupuesto de esta responsabilidad. Y las dudas que en este ámbito pudieran suscitarse deberán resolverse aplicando el principio in dubio pro reo.»*

Se trata de un criterio garantista que, evidentemente, está dirigido a hacer efectivos los principios del *ius puniendi* en un ámbito recaudatorio que, en principio, le es ajeno, y que el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), quizá vaticinando la jurisprudencia que sentaría el Tribunal Supremo en este recurso de casación, ya empezó a postular (*vid.* resolución del TEAC de 17 de junio de 2024, en la que se considera que la Administración, en cumplimiento del principio de presunción de inocencia, se encuentra obligada a proporcionar *«una cierta explicación y razonamiento de la conducta imputable al administrador o de la ausencia de ella de las que el artículo 43.1 a) LGT enumera, reveladora de su falta de diligencia»*).

3. Criterio restrictivo del Tribunal de Estrasburgo: STEDH de 12 de septiembre de 2024, Josefa Solanellas c. España, recursos 37977/23 y 8275/24

Recientemente, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado sobre un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria dictado en aplicación del artículo 40.1 de la LGT de 1963, correlato del vigente artículo 43.1.a) de la LGT, mediante el que se exigía a la administradora de una sociedad mercantil la cuota tributaria y sanciones impagadas por una sociedad

² Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª, de 20 de septiembre de 2022, rec. 1036/2018 (ECLI:ES:AN:2022:4710).

residente en España que había cometido diversas infracciones tributarias en relación con el IVA del año 2003 en el marco de un fraude carrusel, como consecuencia de la simulación de la entrega intracomunitaria de bienes a diversas compañías portuguesas. El Tribunal de Estrasburgo se pronunció en esta sentencia a que alude expresamente el Tribunal Supremo sobre la adecuación al Convenio Europeo de Derechos Humanos de aquel acuerdo de derivación responsabilidad tributaria subsidiaria admitiendo la naturaleza sancionadora de este mecanismo, pero atribuyendo cargas menos severas a la administración que las que admite el Tribunal Supremo.

En la sentencia citada, el Tribunal de Estrasburgo ha confirmado la doctrina constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo que declara que el régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles tiene naturaleza sancionadora, analizando la situación a la luz de los artículos 6 y 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, al considerar que se cumplen los requisitos fijados por la doctrina Engel para identificar el carácter penal de una sanción administrativa³.

Ahora bien, el TEDH comienza por descartar que la responsabilidad subsidiaria que afectaba a la recurrente estuviera configurada de forma objetiva, así como por negar carácter absoluto al invocado derecho a la presunción de inocencia, advirtiendo que la obligada tributaria podía haber acreditado en su defensa, en el marco del procedimiento derivación de responsabilidad o en sede de revisión, que no había incurrido en una conducta negligente en su condición de administradora de la deudora principal. Tampoco se estima en este caso la quiebra del derecho a ser informado de la acusación en los términos reconocidos en el artículo 6.3 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, invocado también por la recurrente, por cuanto una vez que se le comunicó a la responsable el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad ex artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963, estaba en disposición de articular su defensa poniendo de relieve el carácter diligente de su actuación como administradora⁴. Con este mismo fundamento, termina por desestimar también una quiebra del principio de tipicidad, consagrado en el artículo 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, excluyendo que, en la tramitación del expediente de derivación de responsabilidad, se hubiera producido una vulneración del principio penal de *lex certa*. Estas aseveraciones llevan a deducir que el TEDH, a pesar de reconocer la existencia de una naturaleza sancionadora en este procedimiento, admite una inversión de la carga de la prueba, pues desatiende los alegatos referentes a la vulneración de los principios de presunción de inocencia y de tipicidad y del derecho a ser informado de la acusación con fundamento en la posibilidad de acreditar, por parte de la recurrente, la ausen-

3 STEDH de 8 de junio de 1976, Engel y otros c. Países Bajos.

4 Como señala ALMUDÍ CID, J.M., se alegó la infracción de este derecho «*probablemente, aunque esto no se detalla en el texto de la sentencia, porque la Administración tributaria no habría precisado, en el acuerdo de inicio de derivación de responsabilidad o en la propuesta previa al acuerdo de derivación, la naturaleza y el alcance de la conducta presuntamente negligente o pasiva de la administradora.*» En «Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿Un paso atrás en las garantías del responsable tributario?» Revista Técnica Tributaria, Nº 148, Sección Editorial, Primer trimestre de 2025.

cia de culpabilidad⁵. Esta conclusión contrasta o contradice esencialmente la obtenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2025, recurso de casación n.º 3452/2023, que, como se ha anticipado, declara expresamente que la carga de la prueba de este extremo pesa sobre la administración, quedando proscrita la inversión de la regla de la carga de la prueba.

De modo que la sentencia del TEDH que ha servido como apoyo a la fundamentación del último pronunciamiento, a pesar de reconocer la naturaleza sancionadora de esta responsabilidad, no aceptaba el nacimiento de todas las consecuencias inherentes a esta caracterización, esto es, no anudaba a ella la exigencia de todas las garantías de la potestad sancionadora, paso que, sin embargo, sí ha dado el Tribunal Supremo, asegurando un nivel de protección de los derechos fundamentales superior al reconocido en el CEDH según la interpretación del TEDH.

4. Intransmisibilidad de las sanciones. Principio de personalidad de la pena

Volviendo al presupuesto de hecho de la modalidad de responsabilidad tributaria que describe el artículo 43.1.a) LGT, consistente en la existencia de una previa infracción cometida por la entidad mercantil deudora principal de la que es administrador el declarado responsable, infracción que dio lugar a la imposición de una sanción en el marco de un procedimiento sancionador y que termina siendo asumida por un tercero, debemos hacer unas precisiones que quizá debieran haber sido previas al planteamiento de cuanto se ha expuesto pero que introducimos a mayor abundamiento dado el desfavorable pronóstico sobre un cambio de modelo recaudatorio en nuestro sistema tributario.

Así, situándonos ahora en la sanción previamente impuesta a la sociedad, determinada en un procedimiento estrictamente sancionador, debe recordarse que a estos procedimientos son de aplicación los mismos principios que rigen el proceso penal, principios que habían parecido circunscritos en un principio únicamente a dicha rama del Derecho sancionador. El carácter sancionador que se otorga a una parte del Derecho Tributario, como parte del aparato represivo del Estado, manifestación de su *ius puniendi*, comporta el descubrimiento de una naturaleza de los ilícitos y sanciones administrativos sustancialmente idéntica a la de los delitos y las penas. Entre los principios constitucionalizados, encontramos el principio de personalidad de la pena y culpabilidad, principio de origen jurídico-penal cuya aplicación el Tribunal Constitucional hizo extensiva al ámbito administrativo sancionador en su sentencia 18/1981. Esta sentencia, que reconoció la aplicabilidad de los derechos y garantías del artículo 24 de la CE al campo administrativo sancionador, concluía respecto a este tema que: *«los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de*

5 Vid. en este sentido a ALMUDÍ CID, J.M., en «Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿Un paso atrás en las garantías del responsable tributario?» *Op. Cit.*

la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución ».

Del principio de personalidad de la pena o sanción, implícito en los artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución Española y aplicable al procedimiento sancionador tributario como parte indisoluble del *ius puniendi* estatal, se derivan importantes consecuencias acerca de la transmisibilidad de las sanciones o de su extensión a terceras personas distintas al infractor⁶. En puridad debería comportar la imposibilidad de trasladar el deber de hacer frente a una sanción impuesta a un tercero en todo caso, lo que incluye la proscripción de derivar la cuantía de la sanción impuesta a una sociedad a sus administradores personas físicas, pues la sanción se impuso por la comisión de un ilícito por parte de la entidad mercantil, habiéndose valorado la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad de la conducta de esta en un procedimiento sancionador tramitado frente a ella. No en vano, el artículo 41 LGT, en su apartado cuarto, dispone que *«(l)a responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan»*, lo que implica un reconocimiento implícito de que solo debiera ser objeto de transmisión, en este caso de derivación de responsabilidad, la deuda tributaria, pero no la sanción que no forma parte de ella. Sin embargo, es ampliamente admitido que cuando nos encontramos con la comisión de una infracción tributaria por parte de una ficción jurídica, como es una sociedad, el ilícito es cometido, materialmente, por personas físicas, lo que equivale a asumir que la responsabilidad de las personas jurídicas viene sustentada en el ánimo mostrado por sus partícipes. Al subyacer esta idea en la imputación de responsabilidad a las personas jurídicas, y al tratarse en todo caso de sanciones económicas, que no de penas consistentes en privación de libertad, el legislador ha optado por no extinguir las sanciones con la desaparición del mundo jurídico de la entidad, a diferencia de lo que ocurre con el fallecimiento del infractor cuando es una persona física⁷, y, por el contrario, establecer distintos mecanismos de recaudación a través de los cuales hacer posible el cobro de la sanción haciendo responsable a los sucesores (artículo 40.5 versus 39.1 LGT) o, no

6 El Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca de este principio, entre otras, en su Sentencia 146/1994, de 12 de mayo, en la que declaró la inconstitucionalidad del artículo 7.2 de la Ley 20/1989, reguladora del Impuesto sobre la Renta y Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, que daba redacción al artículo 31.4 de la Ley 44/1978, estableciendo que *«Las sanciones pecuniarias serán de cuenta del miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que los generen, sin perjuicio de la obligación solidaria de todos frente a la Hacienda»*. El fundamento se recogió en los siguientes términos: «Entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Norma fundamental..., también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción..., denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador», (F. J. 4º).

Previamente, la STC 219/1988, de 22 de noviembre, ya había hecho uso de la expresión «personalidad de la pena o sanción» y expresa referencia a lo indebido del «traslado de la responsabilidad personal (no de la responsabilidad civil subsidiaria), a persona ajena al hecho infractor, al modo de una exigencia de responsabilidad objetiva sin intermediación de dolo o culpa», y ello en el ámbito administrativo sancionador.

7 *Vid.* sobre la extinción de las sanciones por fallecimiento del infractor las consideraciones expuestas por PÉREZ-PIAYA MORENO, C., y GOLLONET TERUEL, L., en «La anulación de las sanciones tributarias por fallecimiento del infractor en vía jurisdiccional. Conflictos con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa», Revista Técnica Tributaria, Nº 118, Sección Estudios, Tercer trimestre de 2017, AEDAF.

necesariamente en caso de desaparición, sino cuando concurren los supuestos de responsabilidad previstos en la ley, al administrador que, cuando incumple sus obligaciones, facilitando la comisión de la infracción con su negligencia, será declarado responsable subsidiario en caso de insolvencia de la sociedad, ex art. 43.1.a) de la LGT y, cuando despliega un comportamiento activo y doloso, será declarado responsable solidario, de conformidad con el art. 42.1.a) de la LGT⁸. Debe añadirse que, al regularse la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias, el artículo 189 de la LGT solamente contempla el fallecimiento del sujeto infractor, no el del responsable del pago de las sanciones, sujeto obligado al pago de forma subsidiaria tras el incumplimiento y la declaración de fallido del sujeto infractor. Por el contrario, en virtud de lo dispuesto en el artículo 190.1 de la LGT, el fallecimiento del responsable del pago de las sanciones tributarias, y siempre que los demás obligados a satisfacerlas también hubieran fallecido, solamente tendría relevancia a efectos de la extinción de las sanciones tributarias, no de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias.

En resumen, en lugar de optar nuestro legislador por imputar una infracción independiente a cada persona que haya participado en la comisión de los hechos típicos, sancionando de forma personal a cada cómplice o cooperador necesario en procedimientos sancionadores separados e independientes entre sí, ha dispuesto imponer una sola sanción a la sociedad infractora y derivar la responsabilidad sobre la cuantía a que alcanza la misma a los administradores en caso de que su recaudación se vea frustrada, a pesar de que el administrador no es el autor de la conducta típica por la que se sancionó, sin perjuicio de que pudiera imputársele otra infracción consistente en el mantenimiento de una determinada conducta que contribuyera a la comisión de un incumplimiento tributario por parte de la sociedad que administra que diera lugar a una infracción. Esto es, el legislador podría haber escogido sancionar de manera independiente al administrador por el incumplimiento de su deber esencial de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad en lugar de dejar impune esa conducta y solo tomarla en consideración en caso de no haber podido cobrar la sanción impuesta a la entidad mercantil deudora principal.

8 Sobre la diferencia entre el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT y el de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT puede consultarse a GARCÍA DE PABLO, F., en «Responsabilidad tributaria de los administradores sociales», Quincena Fiscal, N° 11, Sección Estudios, Quincena del 16 al 30 Jun. 2025: *«Es decir, que la diferencia entre ambos tipo de responsabilidad, a parte del elemento personal (administrador o no), deriva de que en el supuesto del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria existe una participación activa del declarado responsable en la comisión de las infracciones, mientras que en el supuesto del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria la responsabilidad tributaria deriva de una dejación de funciones del administrador, la mayor de veces negligente, y que posibilita la comisión de tales infracciones por la entidad administrada, como se refleja en el siguiente cuadro. Por tanto, la diferencia de los citados supuestos de declaración de responsabilidad no se fundamenta en la calificación de las infracciones tributarias cometidas: muy graves, graves y leves, limitándose erróneamente el primer supuesto a las infracciones muy graves, sino en función de si el interesado ha participado o no activamente en la comisión de las infracciones tributarias y de una manera intencionada (primer supuesto), y dejación de funciones como administrador –al menos negligente– (segundo supuesto). Por tanto, la diferencia se encuentra en el elemento objetivo del «tipo» (de responsabilidad), participación activa en el supuesto de responsabilidad solidaria, dejación de funciones en la responsabilidad subsidiaria, como en el elemento subjetivo: intencionalidad en el primer caso, al menos negligencia en el segundo.»*

La fórmula sugerida es la utilizada en nuestro Código Penal, que no solo hace responsable penalmente a las personas jurídicas desde la reforma de 2010, sino que admite que coexista la responsabilidad del administrador como autor o partícipe por los delitos que cometa en el ejercicio de su cargo –artículo 31 CP–, por comisión por omisión –artículo 11 CP– o como partícipe por omisión –artículos 28 y 29 CP–, si bien cuando, como consecuencia de los mismos hechos, se impusiere tanto a la persona jurídica como a la persona física responsable, la pena de multa, el artículo 31.ter del Código Penal dispone que *«los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos»*.⁹

Sin embargo, nuestro ordenamiento ha diseñado un sistema en virtud del cual puede sancionarse a la empresa, atribuyéndole una responsabilidad que no es vicaria de la de la persona física, y seguidamente puede asegurarse el cobro de la sanción mediante la exigencia al administrador. Pese a las dudas de constitucionalidad que nos suscita este régimen de responsabilidad tributaria, el Tribunal Constitucional nunca ha vacilado sobre la conformidad con nuestra carta magna del mismo, habiendo optado por otorgar un carácter punitivo a este tipo de responsabilidad capaz de asegurar la operatividad de unas exigencias previstas para la potestad sancionadora. En este sentido se pronunció, por ejemplo, en la sentencia de 85/2006, de 27 de marzo, rec. amparo núm. 2938/20021 (ECLI:ES:TC:2006:85), en la que sostuvo que, en la medida en que no se hacía a los recurrentes responsables del pago de la cuota tributaria de los tributos no ingresados por la entidad deudora principal o de los intereses de demora generados por el impago, sino solo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas a la sociedad por las conductas infractoras cometidas por ella cuando los demandantes formaban parte de su Consejo de Administración, sanciones que ejercen una función represiva o de castigo, y que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, *«las cantidades reclamadas a éstos por la Administración tributaria en calidad de responsables, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna de las infracciones tributarias tipificadas en los arts. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora. La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, ha venido a reconocer que estamos en ese ámbito punitivo al incluir la figura de los responsables de las sanciones tributarias en el art. 182, precepto que se integra en el capítulo II –que lleva por rúbrica «Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias»– del título IV –que regula «La potestad sancionadora».*» Razón por la que, en la consideración de este pronunciamiento y de muchos que le siguieron, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE.

⁹ Esta disposición se introdujo mediante la LO 1/15, de 30 de marzo, en vigor desde el 1 de julio de 2015.

5. Aplicación de los principios jurídico-penales a la responsabilidad subsidiaria

Admitida unánimemente por el Tribunal Supremo, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos la naturaleza sancionadora de la responsabilidad que alcanza la cuantía de una sanción impuesta al deudor principal y que es derivada a un administrador por su relación con la empresa a fecha de la comisión de la infracción y por su propia conducta, ha de advertirse que no siempre se ha reconocido una aplicación total de los principios de la potestad sancionadora en este ámbito que no deja de ser eminentemente recaudatorio.

Recuérdese la no tan lejana sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2023, rec. casación núm. 8791/2021 (ECLI:ES:TS:2023:4094), en la que se fijó como doctrina que, a pesar de que la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, ello no impide que el legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación –la parte derivada que proviene de deuda estricta– sea contraria a la Constitución. Añade que el inciso del artículo 212.3.b segundo párrafo, in fine, de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio constitucional de igualdad. La Sala Tercera fundamenta esta decisión en que la invocada vinculación entre sanción administrativa y no ejecutoriedad no es absoluta y necesaria, sino que, antes al contrario, *«no es inherente a la garantía penal del artículo art. 25.1 CE, ni deriva de un modo directo de la Constitución misma, la suspensión de las sanciones administrativas como manifestación del ius puniendi del Estado, de un modo semejante al que rige en el Código penal para las penas»*.¹⁰ En esta sentencia se niega una operatividad absoluta por tanto del principio de presunción de inocencia en su vertiente de inejecutividad de las sanciones, aunque más bien declara que no queda afectado el núcleo de este derecho con la ausencia de suspensión automática de la responsabilidad que abarca las sanciones por cuanto no integra este derecho la no ejecución en el ámbito administrativo sancionador.

Sin embargo, ahora, el Tribunal Supremo, ha concluido, corrigiendo el criterio mantenido por la Audiencia Nacional, que la naturaleza sancionadora de este supuesto de responsabilidad sí exige la aplicación íntegra del principio de presunción de inocencia en cuyo marco entiende incluida la obligación de soportar la carga de la prueba de la culpabilidad por parte de la administración sancio-

10 Coadyuva a alcanzar tal conclusión que *«en sede judicial, la sanción no experimenta ninguna singularidad, en materia cautelar, esto es, no prolonga per se su ineffectividad hasta la sentencia firme. Si fuera de otro modo, esto es, si la firmeza de la sanción fuera un concepto nacido ope legis de la presunción de inocencia, los Tribunales de justicia carecerían de todo margen posible para determinar el régimen cautelar de tales sanciones cuando fueran impugnadas judicialmente, siendo así que la realidad cotidiana, basada en la práctica de los Tribunales y en la propia jurisprudencia, nos indica justamente lo contrario.»*

nadora. No basta, por tanto, con la presunción legal establecida en la legislación mercantil para dar por acreditado el elemento subjetivo del supuesto ni se considera que esta requiera para ser destruida prueba en contrario practicada por el responsable¹¹. Por el contrario, la tensión entre la antedicha normativa mercantil, artículo 236.1 de la LSC¹², que presume la culpabilidad del administrador, y los principios del *ius puniendi*, que exigen que sea quien acusa quien demuestre la culpabilidad del presunto infractor y parte de una presunción contraria, de una presunción de inocencia, se ha resuelto por el Tribunal Supremo finalmente a favor de esta última en congruencia con el carácter sancionador que se viene atribuyendo a este tipo de responsabilidad y al rango de derecho constitucionalizado de la misma.

Por último, la importancia de este pronunciamiento radica también en que permite defender, *ad futurum*, la aplicación de otras garantías del proceso penal a los supuestos de derivación de responsabilidad que tengan carácter sancionador.¹³

11 Hasta el dictado de la sentencia de mayo de 2025, el *onus probandi* exigía que el administrador acreditara su exoneración de responsabilidad, tal y como describía GARCÍA DE PABLO, F., en «Responsabilidad tributaria de los administradores sociales», *Op. Cit.*

Sin embargo, algunos autores ya deducían de distintas sentencias que existía un deber de la Administración de explicar la incidencia de la conducta del administrador. Es el caso de MARTÍNEZ LAFUENTE, A., que se ha pronunciado en los siguientes términos: «(...) no es admisible que en la derivación de responsabilidad se vincule esta solo al hecho de que aquel a quien se deriva la responsabilidad sea miembro del Consejo de Administración de la sociedad deudora principal, sino que, es necesario una cierta explicación de su conducta (o de su omisión) que produjo el efecto de hacer inviable el cobro de las deudas tributarias derivadas». «Derecho sancionador tributario. Análisis jurisprudencial». Quincena Fiscal, N° 9, Sección Estudios, Quincena del 16 al 29 May. 2025.

Por su parte, SESMA GONZÁLEZ, B., llamó la atención sobre la inversión del principio acusatorio en cuanto los tribunales reprochaban a los administradores no haber demostrado su diligencia en el supuesto del artículo 40.1 LGT, frente a lo que exponía que aunque «el procedimiento de derivación de responsabilidad no tiene un encaje claro en ninguna de las categorías de los procedimientos tributarios típicos (...) es evidente que si la responsabilidad puede alcanzar a las sanciones y el fundamento de ello es que los administradores han actuado negligentemente –«no han realizado los actos necesarios que fueren de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieran el incumplimiento por parte de quien de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones» como señala el artículo 40.1 LGT- es la Administración, como parte acusadora, quien debe probar su culpabilidad o negligencia». «Responsabilidad subsidiaria de administradores: aplicación objetiva y automática. Sentencia comentada: STSJ de Cantabria de 5 de julio de 2002», Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, n.º 21, Sección Presentación, Editorial Aranzadi.

12 En el artículo 236.1 de la LSC, en su párrafo 1º, se establece que los administradores responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por lo realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. Añade este precepto en su párrafo 2º que la culpabilidad se presumirá salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales.

13 *Vid.* en este sentido, el comentario de DEL CASTILLO BONET, A. en «El Tribunal Supremo ratifica que la derivación de responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora y fija como doctrina que la carga de la prueba corresponde a la Administración. Sentencia n.º 594/2025 del Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de mayo de 2025, recurso de casación 3452/2023, ECLI:ES:TS:2025:2161», Documentos-Grupo de Expertos, Sección Grupo de litigación, 16 de Junio de 2025. Hace referencia este autor expresamente al principio non bis in idem, a la prohibición de retroacción, a la posible aplicación de la doctrina Saquetti o la imposibilidad de dirigirse frente a un responsable subsidiario cuando exista un posible responsable solidario.

6. Conclusiones

La consecuencia última de esta exigencia que introduce ahora nuestro más alto tribunal, no obstante, tiene que aquilatarse en atención a los términos en que se pronuncia el artículo 43.1.a) cuando se refiere a la conducta del administrador, esto es, deberá motivarse por parte de la administración para derivarle la responsabilidad subsidiaria que alcanza a la sanción que este no realizó los actos necesarios, de su incumbencia, para cumplir las obligaciones tributarias que se infringieron, o bien que consintió el incumplimiento por quienes de él dependieran, o incluso que adoptó acuerdos que posibilitasen la comisión de tales infracciones¹⁴, pero sin que sea necesario probar una intención dolosa por no exigirla el supuesto de hecho legal y por poder constituir, en ese caso, el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) LGT¹⁵. En definitiva, será exigible a la administración un esfuerzo superior al que venía demostrando en las derivaciones de responsabilidad que se declaraban de forma estereotipada para acreditar la conducta negligente del administrador, que, a pesar de no haber constituido un título de imputación que mereciera la imposición de una sanción propia, resulta reveladora merced al marco legal vigente de una posible responsabilidad subsidiaria que nacerá tras la declaración de fallido del deudor principal.

Esta doctrina surte un efecto positivo en la aplicación de las garantías propias del *ius puniendi* en la persona que termina soportando una sanción, aunque esta no le hubiere sido impuesta sino a un tercero, mas la traslación de los principios jurídico-penales al ámbito de la recaudación es una clara evidencia de que los procedimientos tributarios no atienden a los fines que les deben ser

14 En la obra *Compliance en el Derecho Administrativo*, se defiende por LUCAS DURÁN, M., y por PÉREZ-PIAYA MORENO, C., que la existencia de un sistema de gestión de *compliance* tributario puede acreditar, de estar debidamente certificado y salvo que se haya eludido fraudulentamente este programa, que los administradores actuaron con una conducta diligente poniendo todos los medios para evitar los incumplimientos producidos, si bien en el caso de que la figura del administrador coincida con la del *compliance officer* el deber de diligencia exigido será aún mayor y el grado de negligencia preciso para derivar la responsabilidad, menor. *Vid.* los capítulos de este libro colectivo «La Norma UNE 19602 sobre sistemas de gestión de *compliance* tributario y sus repercusiones en el ordenamiento fiscal» y «*Compliance ad extra*. Ámbito tributario». AAVV. Ed. Bosch. Wolters Kluwer. 2020.

15 Como advierte ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., en *Grandes Tratados, Comentarios a la Ley General Tributaria* (Vol. I y II), Editorial Aranzadi, S.A.U., «(n)o se trata de que la conducta del administrador produzca directamente la infracción, pues, de otro modo, nos hallaríamos ante una cooperación necesaria o una complicidad en la infracción que haría aplicable la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) -requerida por otra parte, aunque con significado impreciso, de una participación «activa»-. La omisión del administrador integrará desde luego las acciones defectuosas, insuficientes o diversas de las requeridas y no es causa de exoneración que haya sido acordada, autorizada o ratificada por los órganos sociales, dado el silencio de la LGT y lo dispuesto por el art. 133.3 LSA.» Y, a continuación, añade, «(n)o se trata de la mera omisión de una obligación in vigilando, sino de una actitud de tolerancia ante dicho incumplimiento, que no necesariamente reside en el del resultado la infracción, bastando simplemente que lo posibilite, lo que incluirá no impedirlo, corregirlo o subsanarlo por acción u omisión.»

propios y de que la confusión entre deuda y sanción sigue perviviendo¹⁶. Exigir el cumplimiento de principios de la potestad sancionadora en procedimientos recaudatorios, cuyo fin no debiera ser represivo o preventivo sino el de asegurar el ingreso de la deuda tributaria, y extender el alcance de la responsabilidad a la exigencia de las sanciones, es una muestra de la confusión de procedimientos que mantiene nuestra Ley General Tributaria y de la subyacente consideración de pertenencia de la sanción en el concepto de deuda. Quizá por esto, por la perpetuación de este sistema, sigue siendo necesario que la jurisprudencia haga operativas nuevas garantías que no están previstas para los procedimientos de aplicación de los tributos y, en particular, para los de recaudación, pero que palian la indefensión de quien termina siendo tratado como un verdadero infractor.

7. Bibliografía

- ALMUDÍ CID, J.M., «Los recientes pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso Solanellas) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (casos Herdijk, Dranken y Adjak) en materia de responsabilidad de administradores societarios: ¿Un paso atrás en las garantías del responsable tributario?» *Revista Técnica Tributaria*, n.º 148, Sección Editorial, Primer trimestre de 2025, AEDAF.
- DEL CASTILLO BONET, A., «El Tribunal Supremo ratifica que la derivación de responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT tiene naturaleza sancionadora y fija como doctrina que la carga de la prueba corresponde a la Administración. Sentencia n.º 594/2025 del Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, de 20 de mayo de 2025, recurso de casación 3452/2023, ECLI:ES:TS:2025:2161», Documentos-Grupo de Expertos, Sección Grupo de litigación, 16 de junio de 2025.
- GARCÍA DE PABLO, F., «Responsabilidad tributaria de los administradores sociales», *Quincena Fiscal*, n.º 11, Sección Estudios, Quincena del 16 al 30 de junio de 2025:
 - LUCAS DURÁN, M., «La Norma UNE 19602 sobre sistemas de gestión de compliance tributario y sus repercusiones en el ordenamiento fiscal», en *Compliance en el Derecho Administrativo. Políticas de cumplimiento en el sector público y en el sector privado*. AAVV. Ed. Bosch. Wolters Kluwer. 2020.
 - MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «Derecho sancionador tributario. Análisis jurisprudencial». *Quincena Fiscal*, n.º 9, Sección Estudios, Quincena del 16 al 29 de mayo de 2025.

16 Vid. en este sentido las reflexiones de SESMA SÁNCHEZ, B., sobre la improcedencia de atribuir carácter sancionador al procedimiento de derivación de responsabilidad a los administradores dado que la figura del responsable cumple una función de garantía y además, no impide el ejercicio de la acción de regreso contra el deudor principal. «Responsabilidad subsidiaria de administradores: aplicación objetiva y automática. Sentencia comentada: STSJ de Cantabria de 5 de julio de 2002». *Op. Cit.*

- PÉREZ-PIAYA MORENO, C., y GOLLONET TERUEL, L., «La anulación de las sanciones tributarias por fallecimiento del infractor en vía jurisdiccional. Conflictos con la naturaleza revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 118, Sección Estudios, Tercer trimestre de 2017, AEDAF.
- PÉREZ-PIAYA MORENO, C., «*Compliance ad extra*. Ámbito tributario», en *Compliance en el Derecho Administrativo. Políticas de cumplimiento en el sector público y en el sector privado*. AAVV. Ed. Bosch. Wolters Kluwer. 2020.
- SESMA GONZÁLEZ, B., «Responsabilidad subsidiaria de administradores: aplicación objetiva y automática. Sentencia comentada: STSJ de Cantabria de 5 de julio de 2002», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, n.º 21, Sección Presentación, Editorial Aranzadi.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., *Grandes Tratados, Comentarios a la Ley General Tributaria* (Vol. I y II), Editorial Aranzadi, S.A.U.