

El carácter sancionador de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles

El Tribunal Supremo ha reiterado y completado su doctrina sobre la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores de sociedades al amparo del artículo 43.1a de la Ley General Tributaria, exigiendo la concurrencia de un requisito subjetivo y haciendo recaer la carga de la prueba en la Administración.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

En las últimas semanas ha tenido una repercusión significativa, dando lugar a numerosas reseñas, la reciente Sentencia de 20 de mayo del 2025, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. núm. 3452/2023). Esta sentencia constituye el corolario de una doctrina que se viene perfilando desde hace algunos años, pero que

precisaba de cierta concreción, en relación con la naturaleza del supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores de personas jurídicas, previsto en el artículo 43.1a de la Ley General Tributaria (LGT). En este sentido, la sentencia viene a completar la jurisprudencia existente y a definir los principios que deben regir en estos procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria.

La Ley General Tributaria regula dos supuestos de responsabilidad tributaria de los administradores de las personas jurídicas por las deudas tributarias de éstas que deriven de la comisión de una infracción tributaria: por un lado, el supuesto de responsabilidad *solidaria* previsto en el artículo 42.1a, que alcanza a quienes sean «causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria»; y, por otro, el supuesto de responsabilidad *subsidiaria* previsto en el artículo 43.1a, referido a «... 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 posibilitan las infracciones». En ambos casos, la Ley General Tributaria establece que la responsabilidad de los administradores alcanzará a las sanciones impuestas a la sociedad.

Como indicábamos, la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo del 2025 se refiere a un supuesto de derivación de responsabilidad subsidiaria (al amparo del artículo 43.1a de la Ley General Tributaria) por las deudas tributarias de una entidad a quien tenía la condición de administrador en la fecha en que se produjeron los hechos que dieron lugar a la correspondiente regularización tributaria frente a la sociedad, y a la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria. Tras la declaración de fallido de la sociedad y la tramitación del correspondiente procedimiento de derivación de responsabilidad, la Administración tributaria declaró al referido

administrador responsable subsidiario, quien impugnó el acuerdo de declaración de responsabilidad alegando, en síntesis y en lo que aquí interesa, que la naturaleza del supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1a de la Ley General Tributaria es sancionadora y, como tal, se encontraría sometida a los principios que rigen dicha materia. En las distintas vías de impugnación seguidas, las pretensiones del declarado responsable fueron desestimadas, incluyendo la sentencia de la Audiencia Nacional dictada en fecha 20 de septiembre del 2022 y que fue objeto del recurso de casación que ha dado lugar a la sentencia aquí comentada.

En dicha sentencia, el Tribunal Supremo se remite en primer lugar a su jurisprudencia, ya reiterada y asentada, en la que se afirma la naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 42.1a de la Ley General Tributaria¹. Ello en consonancia con las sentencias del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (STC 76/1990) y de 27 de marzo del 2006 (STC 85/2006).

Por su parte, sobre la naturaleza del supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores previsto en el artículo 43.1a de la Ley General Tributaria ya se había pronunciado asimismo el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de junio del 2023 (rec. 4293/2021), en la que se manifestaba que dicho supuesto de responsabilidad precisa la existencia de un requisito objetivo (la condición de administrador y la existencia de infracciones cometidas por la sociedad mercantil), pero también de un requisito subjetivo consistente en la concu-

¹ Vide las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de diciembre del 2008, de 8 de diciembre del 2010, de 6 de julio del 2015, de 5 de noviembre del 2020 y, la más reciente, de 7 de febrero del 2023.

rrencia de una conducta culpable del propio responsable y que sería la determinante de la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad. Esta doctrina ha sido ratificada nuevamente en sentencias posteriores del Tribunal Supremo, de 16 de mayo y de 2 de octubre del 2024.

Esta naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores se reafirma ahora en la citada sentencia de 20 de mayo del 2025, que completa la doctrina del alto tribunal en relación con las consecuencias que dicha naturaleza tiene sobre el propio régimen de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1a de la Ley General Tributaria y que se centra en tres aspectos fundamentales:

1) *Naturaleza sancionadora de la responsabilidad del artículo 43.1a de la Ley General Tributaria*

En primer lugar, se ratifica la naturaleza sancionadora de esta responsabilidad subsidiaria de los administradores por infracciones tributarias cometidas por la sociedad, prevista en el artículo 43.1a de la Ley General Tributaria. Ello implica que, en los procedimientos de derivación de responsabilidad frente a los administradores, deben aplicarse las garantías propias del derecho sancionador, en esencia, el principio de culpabilidad y el derecho a la presunción de inocencia establecido en el artículo 24.2 de la Constitución española.

2) *Prohibición de la responsabilidad objetiva*

En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, manifiesta el Tribunal Supremo que, para declarar la responsabilidad del administrador no basta con que éste

hubiese ocupado el cargo durante el periodo en que se cometieron las infracciones, sino que se requiere la concurrencia asimismo de un requisito subjetivo «consistente en la concurrencia de una *conducta culpable del responsable*, conducta que sería determinante de la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad».

En este sentido, la Administración tributaria debe acreditar una conducta culpable específica en la actuación del administrador, ya sea por negligencia, dejación de funciones, consentimiento de la infracción, etc. Se rechaza, por tanto, la atribución automática de responsabilidad por el mero hecho de ser administrador en la fecha en que la sociedad cometió la infracción que ha dado lugar a la deuda tributaria.

Por otra parte, en relación con el requisito objetivo, recuerda el Tribunal Supremo que este supuesto de responsabilidad de los administradores requiere la existencia de una conducta infractora por parte de la sociedad, de tal forma que, en ausencia de dicha conducta o si la sanción impuesta fuese anulada, decaería el supuesto de responsabilidad.

3) *Carga de la prueba (onus probandi)*

La sentencia establece que no puede invertirse la carga de la prueba en perjuicio del administrador, de forma que es la Administración Tributaria quien debe probar la existencia de la infracción y la participación culpable del administrador «sin acudir para ello a fórmulas estereotipadas que funden la responsabilidad en su mera condición de administrador y en la referencia a una actitud pasiva».

El administrador, por su parte, puede aportar pruebas de descargo frente a las aportadas por la Administración, pero no está obligado a probar su inocencia. En esta línea, se confirma la aplicación, en este ámbito, del principio *in dubio pro reo*, propio del derecho sancionador y que exige que, en caso de duda sobre la culpabilidad del administrador, deba prevalecer la presunción de inocencia.

En definitiva, la sentencia resulta relevante en el ámbito de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades, pues, además de ratificar y asentar la doctrina del Tribunal Supremo sobre la naturaleza sancionadora de estos supuestos de responsabilidad, la completa con expresa referencia a la exigencia de la concurrencia del requisito subjetivo — la *culpa* del administrador— y de que la carga de la prueba recaiga sobre la Administración.

Confiemos en que, con base en esta doctrina, la Administración ponga coto a expedientes de derivación de naturaleza objetiva instruidos sobre la exclusiva condición de ser administrador de una sociedad, expedientes que, por suerte, en la mayoría de los casos tenían poco recorrido en los tribunales de justicia, pero que seguían siendo reiterados.

Por último, cabe resaltar que el recurso de casación que ha dado lugar a la sentencia que comentamos planteaba otras cuestiones de interés casacional concernientes a la práctica de la prueba en este tipo de procesos relacionada con el derecho fundamental de defensa y a la necesidad o no de que la Administración se dirija en primer lugar a los responsables solidarios. Sin embargo, con la estimación de la primera cuestión, el Tribunal Supremo considera innecesario abordar las otras dos, sobre las que hubiera sido de interés conocer el criterio del tribunal. Habrá que esperar nuevos pronunciamientos para dilucidar estas cuestiones.