

Cicle de seminaris d'actualització jurídica local Josep Maria Esquerda

**Panorama actual y perspectivas de futuro de la
derivación de responsabilidad tributaria**

Pilar Galindo Morell, magistrada del Tribunal Superior
de Justicia de Aragón



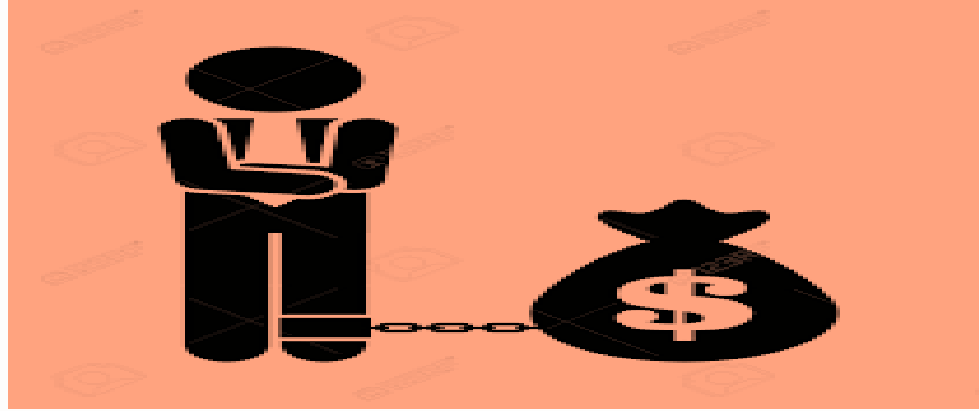
Amb la col·laboració de:



RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Es un instituto en virtud del cual un tercero, por haber realizado el presupuesto previsto en la Ley, queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garante, lo que entronca con el principio constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos [vide art. 31 CE].

El Tribunal Supremo en sentencia 28/02/07 –rec. 2633/2001– contempla al responsable como “*un tercero que se coloca junto al sujeto pasivo, pero no desplazándolo de la relación tributaria ni ocupando, en principio, su lugar, sino añadiéndose a él como otro deudor, aunque por motivos distintos y con un régimen jurídico diferenciado*”.



La responsabilidad **se IDENTIFICA** las garantías de la obligación tributaria, en concreto con un obligado tributario, el responsable asume la deuda del sujeto pasivo, colocándose junto a él.

“Materia rebelde a toda sistematización”, debido a la complejidad de supuestos y constante evolución.

Los responsables son **OBLIGADOS TRIBUTARIOS** [vide artículo 35 LGT]



5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.

El **régimen jurídico** de la responsabilidad tributaria viene constituido por el art. 41⁽¹⁾ que marca el principio rector sobre la materia, los arts. 42 y 43 tipifican los dos tipos de responsabilidad y el procedimiento en los arts. 174 a 176. En clave reglamentaria el artículo 124 del RD 939/2005 que aprueba el Reglamento General de Recaudación regula determinados aspectos del procedimiento.



(1) La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.



- ☐ Está obligado al pago de la deuda, pero con la peculiaridad que no le alcanzan las obligaciones formales inherentes a la principal.
- ☐ El responsable, a diferencia del sustituto, es un sujeto que se sitúa junto al sujeto pasivo en virtud de una relación de accesoriedad, y tendrá obligación de responder en tanto el sujeto pasivo no satisfaga su deuda.
- ☐ Se declara al responsable en virtud de un acto administrativo de derivación de responsabilidad, en el que previa audiencia del mismo, se determinará el alcance y extensión de la responsabilidad [vide artículo 41.5 LGT]

**RESPONSABILIDAD
TRIBUTARIA**
RESPONSABLES SOLIDARIOS Y SUBSIDIARIOS
(ARTÍCULOS 42 Y 43 LGT)



Una de las clasificaciones más utilizadas en materia de derivación de responsabilidad, es la que distingue entre el **responsable solidario y el responsable subsidiario** que, básicamente, se diferencian por el distinto momento en que son llamados al pago y por el alcance del deber de asumir la deuda. Así, se ha venido considerando que el deudor solidario responde junto al deudor principal, conforme a la dicción legal, mientras que el subsidiario lo hace en lugar de éste, cuando ha sido declarado fallido, de tal forma que el responsable subsidiario aparece en escena en sustitución del deudor principal que, por razón de su insolvencia, formalmente declarada, da paso a aquél [...]" STS 22 de abril de 2024 – rec. 9119/2022 –.

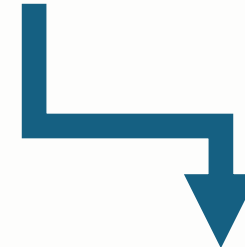
La declaración de fallido se configura como un presupuesto de la declaración subsidiaria, en donde lo relevante es que por la Administración se hayan realizado las actuaciones de averiguación y comprobación de los bienes y derechos del deudor principal o, en su caso, del solidario (STS 22 de diciembre de 2022



Los procedimientos de derivación de responsabilidad tributaria
INSTRUMENTO o y eficiente para la Administración Tributaria.



AMBIGUA
IMPRECISA

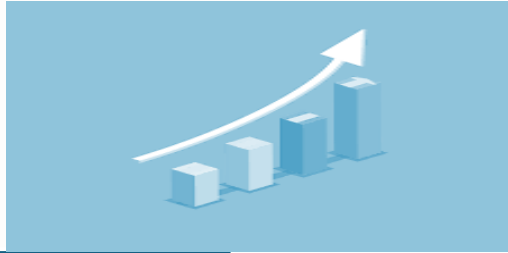


Interpretación TS



La Administración reacciona frente a las dificultades en el cobro de deudas tributarias, exigiéndolas de los responsables tributarios previstos en los artículos 42 y 43 de la Ley General Tributaria (LGT), entre los que destacan los administradores de entidades, que son considerados responsables si la entidad cometió una infracción tributaria cuando el responsable era su administrador o consejero.

Estos acuerdos de derivación se basan en la premisa de que una persona puede ser considerada responsable de las deudas y sanciones tributarias de una entidad si era su administrador cuando la entidad cometió una infracción tributaria, salvo que pruebe que adoptó todas las medidas necesarias para evitar dicha infracción.



Crecimiento exponencial de las derivaciones de responsabilidad (“epidemia”)

Es una de las principales vías de actuación de la Administración Tributaria

Aumento de impugnaciones ante los tribunales y respuesta del TS que ha ido resolviendo las controversias planteadas.

En el actual panorama de las derivaciones de responsabilidad resalta la **sentencia 594/2025, de 20 de mayo de 2025 –rec. 3452/2023–** que enlaza con sentencias anteriores del Alto Tribunal en las que se atribuye naturaleza sancionadora a esta responsabilidad de los administradores; doctrina respaldada por la sentencia de 12 de septiembre de 2024 del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el caso Josefa Solanellas.

Doctrina que ha sido recordada en dos sentencias posteriores del mismo Tribunal Supremo, de 1 y 17 de julio de 2025 (núm. 3255/2025 y 3465/2025, respectivamente).

¿ONUS PROBANDI?

=

CARGA DE LA PRUEBA

Sentencia AN de 20/09/22 que desestimó el recurso al entender que es al demandante a quien se derivó la responsabilidad con base al artículo 43.1 a) LGT le corresponde acreditar el hecho impeditivo o extintivo de la responsabilidad; dicha sentencia contiene voto particular.

ATS 31/01/2024.

“si en los casos de responsabilidad subsidiaria al amparo del artículo 43.1.a) LGT se produce una inversión del principio del onus probandi , de modo que es el responsable quien debe acreditar el hecho impeditivo o extintivo de su responsabilidad, todo ello en una categoría de responsabilidad a la que este Tribunal Supremo otorga índole sancionadora. De ser pertinente esa inversión de la carga de la prueba, indicar cuál es la razón jurídica que la respaldaría”.



1. Se ratifica la doctrina jurisprudencial sobre la **naturaleza sancionadora del régimen de responsabilidad subsidiaria aplicable a los administradores mercantiles**, previsto en el art 43.1.a) LGT.
2. Entre las garantías que amparan al responsable tributario subsidiario, como consecuencia de la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, está la **interdicción de una responsabilidad objetiva del administrador**, que resultaría en caso de que la responsabilidad subsidiaria atendiera en exclusiva a la condición de administrador de la persona jurídica, pues se vulneraría el principio de presunción de inocencia.
3. Asimismo, entre estas garantías está también la **no inversión de la carga de la prueba**. El examen sobre la carga de la prueba del hecho detonante de la derivación no es ajeno, en modo alguno, a la naturaleza sancionadora de esta categoría de responsabilidad, que no resulta compatible con la atribución al responsable tributario, bajo tal consideración, de la carga de probar su inocencia.
4. **Será la Administración la que, en un procedimiento contradictorio, con participación y audiencia del presunto responsable, tenga que aportar los elementos de prueba que fundamenten el presupuesto de esta responsabilidad. Y las dudas que en este ámbito pudieran suscitarse deberán resolverse aplicando el principio in dubio pro reo.**

STS de 17 de julio de 2025 ECLI:ES:TS:2025:3465

El acuerdo de derivación de responsabilidad en la parte que se refería a la prevista en el artículo 43.1.a) en de la LGT, en la medida de que no cumple con el estándar mínimo de motivación, más allá de la mera cita de los preceptos legales en los que se contemplan las obligaciones del administrador, la Administración no hace ningún esfuerzo para explicar cuál fue su comportamiento en los incumplimientos e infracciones desencadenantes de las deudas y sanciones y que justifican su responsabilidad.

No son los órganos de revisión a los que les corresponde la tarea de motivar los actos sancionadores de la Administración tributaria, y mucho menos a los jueces. Es a la Administración que los dicta, en el ejercicio de la potestad punitiva que tiene legalmente atribuida, sobre quien descansa la obligación de motivar su decisión. La manifestación del ius puniendi requiere, en su ejercicio, el despliegue de todas las garantías, manifestándose una de ellas en la expresa obligación de motivar el acuerdo de imposición de la sanción.

En el supuesto del artículo 43.1.b) de la LGT, el acuerdo de derivación de responsabilidad, reproducido por la sentencia, sí refleja la concurrencia de los elementos necesarios para poder exigirla, haciendo hincapié en la relación de las obligaciones que le incumbían como administrador, quien nada hizo para evitar los eventuales perjuicios por el impago de las deudas pendientes cuando la sociedad cesó en su actividad.

ATS, Contencioso sección 1 del 22 de mayo de 2024 –ECLI:ES:TS:2024:6222A –

indicios

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en aquellos supuestos en los que existan indicios que permitan fundar razonablemente la existencia de responsables tributarios solidarios, la Administración tributaria debe o no agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria de forma previa a la declaración de responsables subsidiarios y, en su caso, si debe exteriorizar el fundamento de su decisión cuando concluya que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria.

La derivación de responsabilidad tributaria a los administradores vuelve a situarse en el centro del debate jurídico en la **sentencia de 5 de noviembre de 2025** –número 1416/2025– en la que el Tribunal Supremo matiza su sentencia previa de 22 de abril de 2024 (2438/2024). Si un responsable subsidiario alega la existencia de un responsable solidario y aporta ante la Administración indicios de esa circunstancia, la Administración tributaria debe **indagar y comprobar** la realidad de aquellos y **motivar** su decisión si opta por declarar una responsabilidad subsidiaria.

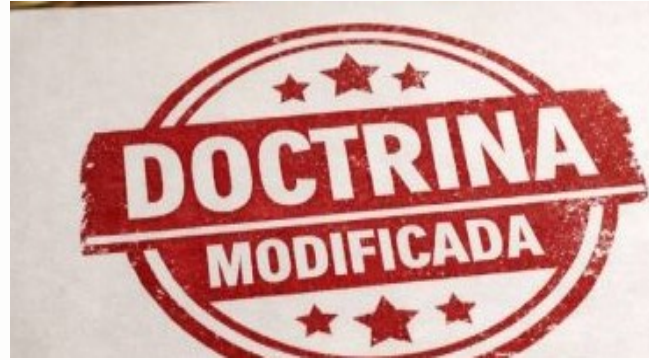
La Administración Tributaria no puede prescindir de la existencia de posibles responsables solidarios cuando concurren indicios razonables de su intervención en los hechos.



En el supuesto analizado se parte de un escenario bastante habitual en la práctica: la exigencia por parte de la AEAT de deudas y sanciones tributarias de una sociedad a su administrador de derecho, a pesar de que la gestión y dirección efectiva de la entidad correspondían, en realidad, a un tercero. En este contexto, la Administración optó por declarar directamente la responsabilidad tributaria subsidiaria del administrador formal, sin desplegar actuación indagatoria alguna ni ofrecer motivación sobre la ausencia de actuaciones frente a quien, conforme a los hechos declarados probados, ejercía de manera efectiva las funciones de administración.



El Tribunal Supremo confirma la anulación de la derivación  **claro: no en todos los supuestos resulta exigible que la Administración agote con carácter previo las vías de responsabilidad solidaria antes de acudir a la subsidiaria; ahora bien, dicha posibilidad queda condicionada a la inexistencia de indicios razonables de responsabilidad solidaria o, en caso de concurrir estos, a que la Administración motive, siquiera de forma sucinta, las razones por las que decide no dirigirse frente a tales sujetos.**



Las últimas sentencias relevantes sobre derivación de responsabilidad tributaria:

- ★ REFORZAR las garantías del responsable (especialmente, los administradores)
- ★ ACOTAR el uso de la responsabilidad subsidiaria y su alcance.

STS, Contencioso sección 2 del 04 de diciembre de 2025 -ECLI:ES:TS:2025:5649-

Con remisión a la sentencia núm. 1.314/2025 de 20 de octubre de 2025 (rec. de casac. núm. 5702/2023, fijar la siguiente **interpretación del artículo 43.1.h) de la Ley 58/2003**, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La derivación de responsabilidad del artículo 43.1.h) de la LGT no requiere, necesariamente, la previa declaración por parte de la Administración calificando de simulación negocial los contratos traslativos de dominio que ocasionan el vaciamiento patrimonial, para colmar el requisito de utilización abusiva o fraudulenta tendente a evitar la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública; siempre y cuando el acuerdo de derivación cumpla con los requisitos de motivación, justificación y acreditación de los presupuestos a los que nos hemos referido.



Artículo 41.5 LGT

Con anterioridad a la declaración de derivación de responsabilidad, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

- Carácter instrumental para garantizar el pago de la deuda tributaria
- Motivación suficiente y adecuada

STS de 25 de noviembre de 2022: La garantía prestada por el deudor principal es trasladable a los responsables solidarios, de forma que estos puedan obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa, siempre que la misma cubra toda la deuda tributaria. Cosa distinta es que la garantía no fuese suficiente, en cuyo caso si estaría justificado que para la suspensión se exigiera al responsable que garantizara la deuda pendiente no asegurada.



STS 34/25 de 17 de enero (ROJ: STS 169/2025 - ECLI:ES:TS:2025:169)

El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios no puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, salvo en los casos en que esa interrupción -es de reiterar, conforme al auto, de la facultad para exigir el pago- se dirija a quien previamente haya sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad (art. 68.7, en relación con el art. 68.1.a) y b) LGT; y estos, a su vez, dependientes del art. 66.a) y b) LGT).



- Modelo más garantista y menos automatizado. No cabe invertir la carga de la prueba exigiendo al administrador que demuestre su diligencia sino que corresponde a la Administración probar la culpabilidad.
- La responsabilidad de los administradores basada en la infracción –art. 43.1 a)- tiene NATURALEZA SANCIONADORA con plena sujeción a los principios del ius puniendi, culpabilidad, tipicidad, presunción de inocencia, motivación reforzada y proporcionalidad.

El Proyecto de Ley actualmente en tramitación parlamentaria que modifica la Ley General Tributaria (LGT) es el 121/000060, cuyo objeto principal es retocar la Ley 58/2003 en materia de prescripción, recaudación y criptoactivos, y a la vez modificar IRPF y Sucesiones y Donaciones.

Se modifica el cómputo del plazo para declarar la responsa



Interrupción de la prescripción del derecho a declarar la responsabilidad (art. 68.5).

Extensión de la prescripción y de sus efectos entre todos los obligados (arts. 68.8 y 69.1 y 3).

Artículo 66. Plazos de prescripción.

«1. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas, **así como el derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables.**

2. Prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para declarar la responsabilidad tributaria».

[...]

Art. 67.2.

El plazo de prescripción para declarar la responsabilidad tributaria a que se refiere el artículo 66.2 comenzará a contarse, si se trata de responsables solidarios, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal o desde el momento en que todos los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad hubieran tenido lugar, de ser posteriores a aquel plazo.

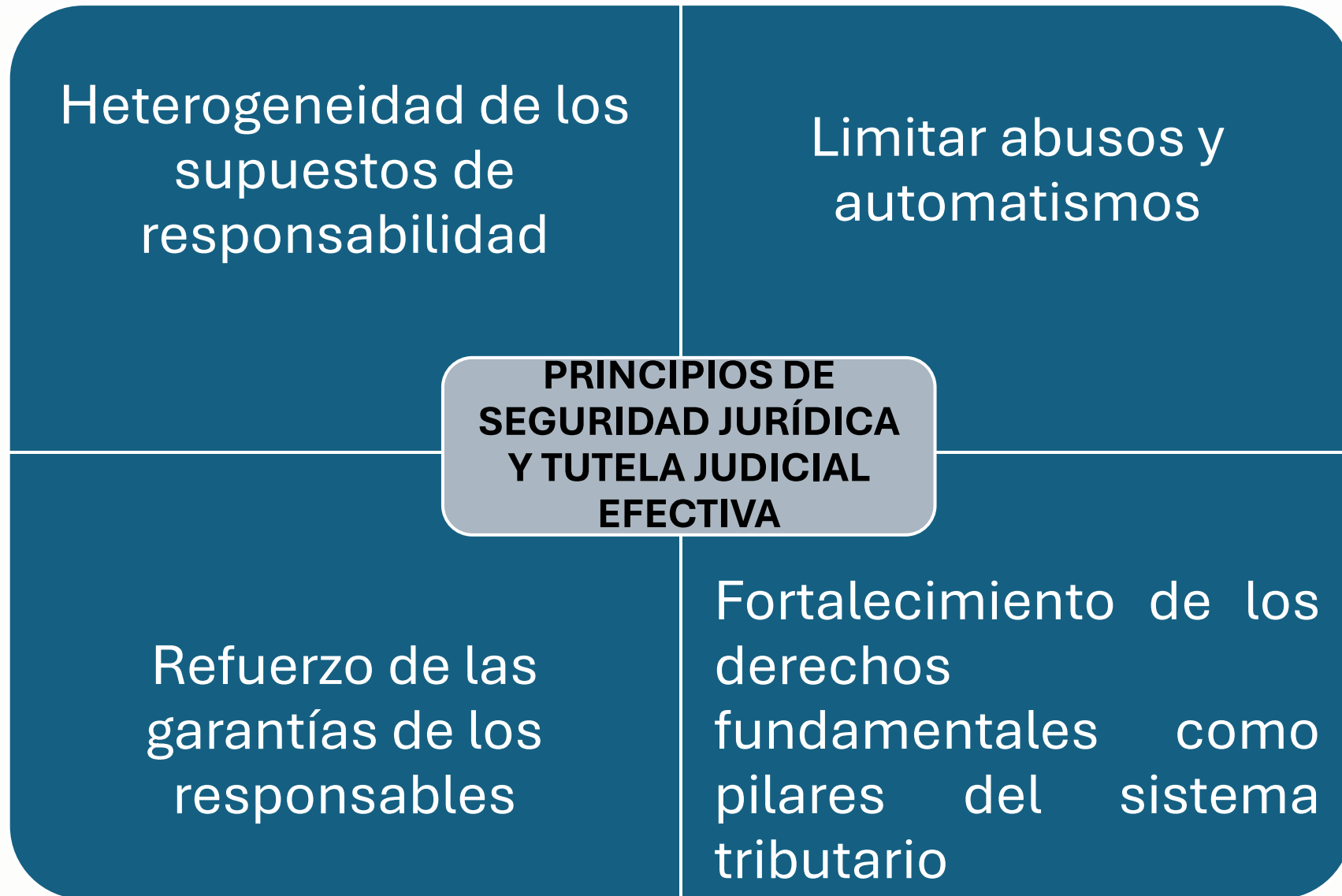
68. 5. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el artículo 66.2 se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, dirigida o conducente a la declaración de su responsabilidad. b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase por el responsable, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del responsable en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria en las que sea parte el sujeto aún no declarado responsable, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo de declaración de responsabilidad en curso.

68.8 demás obligados a los que se refiere el artículo 35.7.

La suspensión del plazo de prescripción de los derechos contenidos en el artículo 66.1.b), por litigio, concurso u otras causas legales, respecto de un obligado tributario, solo causa el mismo efecto en relación con los demás obligados a los que se refiere el artículo 35.7.

«Artículo 69. Extensión y efectos de la prescripción.

- 1. La prescripción ganada aprovecha por igual a los demás obligados a los que se refiere el artículo 35.7, salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior.**
- 2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.**
- 3. La prescripción ganada por todos los obligados extingue la deuda tributaria.»**



TODO LO QUE VEMOS
ES UN PUNTO DE VISTA,
NO LA VERDAD."

MARCO AURELIO



*Todas las teorías son legítimas y
ninguna tiene importancia. Lo que
importa es lo que se hace con ellas.*

Jorge Luis Borges

Moltes gràcies