



David Vallés
dvalles@rbtl.es

Papers
Julio 2026

Derivaciones de responsabilidad solidaria y subsidiaria con carácter sancionador: la jurisprudencia del Tribunal Supremo.



1.

Introducción: el crecimiento del uso de derivaciones de responsabilidad por parte de la Administración tributaria.

El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria tiene como finalidad **asegurar el cobro de las deudas tributarias**. Para ello, el legislador establece un procedimiento que permite extender la responsabilidad sobre el pago de las deudas tributarias más allá del contribuyente u obligado principal.

Este procedimiento permite, por tanto, a la Administración tributaria convertir en responsable del pago de una deuda a quien inicialmente no lo era.

Se trata, por tanto, de un procedimiento que, en principio, debería tener carácter excepcional. Sin embargo, la actuación de la Administración tributaria en los últimos años se ha caracterizado por el uso masivo de las derivaciones de responsabilidad. Lamentablemente, esta intensificación en la utilización de estas figuras por parte de la Administración ha supuesto, en algunos casos, un abuso de las mismas¹.

Los datos de la propia Agencia Tributaria confirman esta tendencia. Según sus Memorias de Actividad, el número de actuaciones de derivación de responsabilidad ha experimentado un crecimiento extraordinario en los últimos años: desde las 11.697 actuaciones registradas en 2013, se pasó a 26.746 en 2020, a 35.890 en 2023 y a 40.580 en 2024, lo que supone un incremento acumulado de casi el 250% en once años². Además, las Directrices Generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero han señalado de forma reiterada la derivación de responsabilidad como una de las herramientas más eficaces en la lucha contra el fraude en fase recaudatoria, lo que apunta a que esta tendencia continuará en los próximos ejercicios.

A la vista de lo anterior, son muchos los casos de contribuyentes que se ven alarmados repentinamente por una notificación del inicio de un procedimiento y una propuesta de declaración de responsabilidad tributaria. Una notificación, acompañada normalmente de un expediente muy extenso, que concede un reducido plazo de 15 días hábiles para su revisión y presentación de alegaciones.

Así, con esta notificación, cuyo contenido normalmente resulta complejo, el contribuyente (persona física o jurídica), que ve amenazado un patrimonio que no sabía en riesgo, suele verse impelido al pago, en muchos casos, sin tiempo ni conocimiento suficiente para hacer valer sus derechos.

En nuestra opinión, esta situación debería venir acompañada de una información más clara y precisa al declarado responsable sobre el alcance y extensión de los derechos y garantías que le asisten.

No obstante, la elevada litigiosidad fruto del uso masivo de estos procedimientos de responsabilidad tributaria está creando, completando, y en algunos casos, modificando la doctrina jurisprudencial aplicable en estas figuras.

Precisamente en este punto la doctrina y la jurisprudencia han generado un intenso debate, respecto del **carácter sancionador de los actos declarativos de responsabilidad tributaria**, y los efectos y consecuencias derivadas de este carácter sancionador.

En este aspecto, partiendo de las sentencias del Tribunal Constitucional, el Tribunal Supremo ha resuelto, en los últimos años, algunos supuestos en favor de los obligados tributarios, reconociendo expresamente la naturaleza sancionadora de las derivaciones de responsabilidad tributaria de los artículos 42.1.a) y 43.1.a) LGT.

¹ En palabras del Magistrado del Tribunal Supremo, D. Francisco José Navarro Sanchís, en su voto particular a la Sentencia 538/2023 del Tribunal Supremo, de 28 de abril de 2023 (RC 546/2021): *"Se ha producido así una evidente intensificación del uso de la responsabilidad solidaria y subsidiaria, que a veces se convierte, mediante su abuso, que ha podido constatar esta Sala, en un expediente desviado de su fin primordial para buscar a todo trance un patrimonio responsable que asuma la deuda tributaria"*.

² Datos extraídos de las Memorias de Actividad de la Agencia Tributaria: ejercicio 2013: 11.697 actuaciones (Memoria AEAT 2014); ejercicio 2020: 26.746 actuaciones (Memoria AEAT 2020); ejercicio 2023: 35.890 actuaciones y ejercicio 2024: 40.580 actuaciones, con una variación interanual del 13,1% (Memoria AEAT 2024, publicada en noviembre de 2025, Cuadro n.º 44). Las Memorias de Actividad de la Agencia Tributaria son documentos públicos disponibles en: <https://www.agenciatributaria.es>.

2. La naturaleza sancionadora de los distintos tipos de responsabilidad tributaria: cuándo existe carácter sancionador.

En este punto, el propósito sería establecer un criterio claro sobre la determinación del carácter sancionador o no de cada supuesto de declaración de responsabilidad, de manera que el sujeto declarado responsable pudiera ser consciente de los derechos que le asisten en cada momento del procedimiento de declaración de responsabilidad, con una simple revisión del presupuesto de hecho que ha dado amparo a la declaración de responsabilidad atribuida entre los contemplados en la Ley.

Sin embargo, en nuestra opinión, todavía hoy la jurisprudencia no proporciona suficiente claridad al declarado responsable respecto de la extensión y alcance de los derechos y garantías que le asisten en cada caso.

Por ello, sin llegar a realizar un análisis exhaustivo de cada uno de los supuestos de responsabilidad solidaria o subsidiaria -lo que requeriría de un estudio más amplio y sosegado-, sí resulta esencial describir las notas que, en nuestra opinión y a la luz de los pronunciamientos del Tribunal Supremo, deberían ser definitorias de la calificación o no como naturaleza sancionadora de la derivación de responsabilidad.

En este punto existen dos notas o elementos fundamentales para determinar esta calificación:

- 1) La descripción de la conducta contemplada en el presupuesto legal que sirve como base para la responsabilidad tributaria: **si la conducta tipificada tiene vinculación directa con una infracción tributaria.**
- 2) La extensión de la responsabilidad que puede derivarse al declarado responsable: **si se incluye o no la derivación de sanciones.**

Analizaremos estos dos elementos a continuación:

3. La vinculación del presupuesto de hecho habilitante a la comisión de una infracción tributaria.

En este primer elemento, el carácter sancionador dependería de si el presupuesto de hecho habilitante para la declaración de responsabilidad está o no directamente vinculado a una infracción tributaria.

Es decir, se trataría de **determinar si el presupuesto de hecho habilitante incluye o no la comisión de infracciones tributarias por parte del obligado principal**, de tal forma que, sólo en caso afirmativo, el presupuesto de hecho habilitante implicaría el carácter sancionador del eventual acuerdo de derivación de responsabilidad.

Este argumento ya fue sostenido por el **Tribunal Constitucional** en la Sentencia 85/2006, de fecha 27 de marzo de 2006 (RA 2938-2001), en la que estableció el carácter sancionador de una derivación de responsabilidad subsidiaria a

administradores³. En aquella sentencia, a la que más adelante volveremos, el Tribunal Constitucional fundamentaba la naturaleza sancionadora de la derivación de responsabilidad, entre otras cuestiones, en que *“la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes”*.

Con esta misma argumentación, el Tribunal Supremo ha concluido en diferentes sentencias el carácter sancionador del supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el art. 43.1.a) LGT.

A modo de ejemplo, en su Sentencia número 729/2023, de 5 de junio de 2023 (RC 4293/2021), el Tribunal Supremo afirmaba lo siguiente:

“[...] El artículo 43 de la LGT está dedicado, principalmente, a establecer la responsabilidad de los administradores, de hecho o de derecho, de las personas jurídicas. La responsabilidad subsidiaria es un tipo de responsabilidad que, como hemos visto, exige la previa declaración de fallido para responder, no de todas las deudas, sino de la parte que no ha podido ser abonada por el deudor principal.

El supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT requiere la existencia de un requisito objetivo, como es la condición de administrador del responsable y la existencia de infracciones tributarias cometidas por la sociedad mercantil, y 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. Suele imputarse al administrador el no haber realizado los actos necesarios, de su incumbencia, para cumplir las obligaciones tributarias que se infringieron, o bien haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependieran, e incluso haber adoptado acuerdos que posibilitasen la comisión de tales infracciones, siendo la prueba de la existencia de los requisitos objetivo y subjetivo a cargo de la Administración.

Pues bien, el artículo 43.1.a) de la LGT contempla un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad.”

En el mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia número 1217/2023, de 2 de octubre de 2023 (RC 8791/2021)⁴ y en Sentencia número 594/2025, de 20 de mayo de 2025 (RC 3452/2023)⁵, en las que ha confirmado el carácter sancionador de la derivación de responsabilidad contemplada en el artículo

³ El artículo 40 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT 1963) establecía que: *“Serán responsables subsidiarios los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos”*. En la actual LGT, para encontrar un presupuesto de hecho asimilable, habría que acudir a lo previsto en el art. 43.1.a) y b) LGT.

⁴ Textualmente, en Sentencia número 4094/2023, de 2 de octubre de 2023: *“De cuanto se ha expuesto no cabe sino corroborar que, efectivamente, la vía del artículo 43.1 a) LGT regula un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria de carácter sancionador desde el momento que su presupuesto es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar -como hemos expuesto- la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara.*”

⁵ Conviene destacar que esta sentencia invoca además al **Tribunal Europeo de Derechos Humanos** (en adelante, TEDH), que, en su Sentencia de 12 de septiembre de 2024, Josefa Solanellas c. España (arts. 6 y 7 CEDH), confirmó que el régimen de responsabilidad subsidiaria de administradores tiene naturaleza sancionadora al cumplir los criterios de la doctrina Engel.

43.1.a) LGT. En concreto, en esta última establece que:

“De lo expuesto se desprende sin dificultad que, efectivamente, la vía del artículo 43.1.a) LGT regula un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria de carácter sancionador desde el momento que su presupuesto es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar - como hemos expuesto- la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara.”

De esta forma, la doctrina del Tribunal Supremo determina claramente el carácter sancionador del supuesto previsto en el art. 43.1.a) LGT basándose precisamente en la estrecha vinculación entre la infracción tributaria del obligado principal y el presupuesto de hecho habilitante.

Es decir, **la naturaleza sancionadora de una derivación de responsabilidad viene determinada precisamente porque el presupuesto de hecho habilitante implica la comisión de una infracción tributaria.**

Tanto es así, que el Tribunal Supremo ya ha tenido la oportunidad de pronunciarse en varias ocasiones sobre la necesaria anulación íntegra de un acuerdo de derivación de responsabilidad del art. 43.1.a) LGT cuando previamente se haya anulado la sanción impuesta al obligado principal. Para llegar a esta conclusión, parte precisamente del hecho de que, en ese supuesto, si no existe infracción tributaria previa, no cabe derivación.

Así, en Sentencia del Tribunal Supremo 839/2024, de 16 de mayo de 2024 (RC 8393/2022), el Alto Tribunal argumentó como sigue:

“Al regular el artículo 43.1.a) un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, la consecuencia que se extrae es que, desaparecida esta del mundo jurídico, decae toda responsabilidad no sólo de la sanción, sino también de la liquidación, en su caso, ligada a dicha infracción.

En efecto, el presupuesto de hecho del que surge la atribución de la responsabilidad subsidiaria a los administradores no es otro que la existencia de una infracción tributaria cometida por la sociedad en la que han participado, de forma que anulada la infracción tributaria, en este caso por falta de motivación de la culpabilidad, no existe el presupuesto que habilita la derivación de la responsabilidad a los administradores, lo que comportará la anulación de la declaración de responsabilidad en su totalidad, sin que pueda mantenerse la derivación de responsabilidad respecto de la liquidación.

Ello es consecuencia de que la Ley General Tributaria en su artículo 43.1.a), como se ha expuesto, recoge un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, que se basa en la comisión de infracciones tributarias por la sociedad. (...)”

Sobre la base de esta vinculación entre la comisión de la infracción y la eventual derivación de responsabilidad, el Tribunal Supremo concluye que:

“De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente y por remisión a la doctrina contenida en la sentencia 729/2023, de 5 de junio, rec. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2022:8386A, procede declarar lo siguiente:

Cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, dictado al amparo del artículo 43. 1.a) de la Ley General Tributaria, se declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía una sanción a la deudora principal, debe anularse íntegramente la derivación de responsabilidad, que se extendía a deuda y sanción, por haber decaído el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad tributaria.”.

A sensu contrario, conviene destacar determinados pronunciamientos sobre la eventual calificación como naturaleza sancionadora del presupuesto contenido en el art. 43.1.b) LGT, por su similitud con el supuesto anterior.

En ambos supuestos –el art. 43.1.a) y el art. 43.1.b) LGT–, el declarado responsable es el administrador y se requiere una actuación u omisión concreta de este administrador para entenderse cumplido el presupuesto de hecho habilitante. No obstante, existen marcadas diferencias en cuanto el presupuesto de hecho habilitante y la extensión del alcance de la responsabilidad⁶.

En concreto, el apartado b) únicamente exige que los administradores “*no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago*”, mientras que en el supuesto previsto en el apartado a) se exige que los administradores “*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 acuerdo que posibilitasen las infracciones*”. Es decir, en el presupuesto de hecho contemplado en el apartado a) sí existe una referencia específica a una actuación u omisión que tiene carácter ilícito.

Es esta diferencia precisamente la que ha llevado mayoritariamente a considerar que, a pesar de su similitud, el art. 43.1.a) LGT sí tiene carácter sancionador, pero el art. 43.1.b) LGT no tiene carácter sancionador.

Aunque no existe un pronunciamiento del Tribunal Supremo en el que se haya analizado expresamente el carácter sancionador o no del supuesto previsto en art. 43.1.b) LGT, el Tribunal Supremo sí parece asumir su carácter no sancionador en sus sentencias⁷.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) sí ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el carácter no sancionador de una derivación con base en el art. 43.1.b) LGT en aquellos casos en que los contribuyentes han pretendido hacer valer los efectos de un eventual carácter sancionador, que el TEAC ha negado a este supuesto de derivación.

⁶ Conviene recordar, además, que el apartado a) del art. 43.1 LGT sí permite la extensión de la responsabilidad derivada a las sanciones, contrariamente a lo establecido en el apartado b).

⁷ Conviene destacar la Sentencia del Tribunal Supremo 1037/2025, de 17 de julio de 2025 (RC 5815/2023) que trata precisamente sobre el art. 43.1.b) LGT, descartando que se trate de una responsabilidad objetiva y exigiendo la motivación de la culpabilidad. Aunque no aborda expresamente el carácter sancionador del art. 43.1.b) LGT, sí parece asumirlo en su análisis, en la medida en que aplica una solución distinta para el art. 43.1.b) LGT respecto de la solución aplicable en el art. 43.1.a) LGT (al que sí le reconoce expresamente la “naturaleza sancionadora” que ya había declarado el Tribunal Supremo). Asimismo, el Tribunal Supremo destaca en esta misma sentencia dos rasgos que alejan al art. 43.1.b) LGT del pretendido carácter sancionador: el presupuesto no presupone infracción de la sociedad y no alcanza a las sanciones.

En concreto, el TEAC se ha pronunciado expresamente respecto del art. 43.1.b) LGT en la Resolución de 11 de julio de 2025, dictada en el procedimiento 00-07417-2023, en la que concluye su naturaleza “no sancionadora”, entre otros motivos, sobre la base de la inexistencia de una correlación entre el presupuesto de hecho habilitante y la comisión de una infracción tributaria.

El TEAC establecía en la citada resolución que:

*“a juicio de este TEAC, ninguna de esas argumentaciones utilizadas por el Tribunal Supremo para sustentar la naturaleza sancionadora de determinados supuestos de responsabilidad cabe extrapolarlas al presupuesto de responsabilidad consagrado en el artículo 43.1 b) LGT puesto que **ni existe un comportamiento ilícito del administrador societario ni tampoco su conducta culpable es la causa de la comisión de la infracción tributaria.**”*

Así, extrapolando los razonamientos del Tribunal Supremo sobre otros supuestos, para determinar la naturaleza no sancionadora del art. 43.1.b) LGT, el TEAC acude precisamente a la exigencia de un ilícito en el presupuesto de hecho habilitante para determinar o no tal carácter sancionador.

De acuerdo con todo lo anterior, la determinación de **la naturaleza sancionadora de una derivación de responsabilidad exigiría que el presupuesto de hecho habilitante para la derivación implique la comisión de una infracción tributaria.**

4. La extensión de la responsabilidad derivada a las sanciones del deudor principal.

Este segundo elemento consistiría en determinar si el declarado responsable, ya sea subsidiario o solidario, puede tener que asumir la obligación de pago derivada de un hecho ilícito que no ha cometido.

Esta circunstancia resulta especialmente trascendental en cuanto a los derechos y garantías del declarado responsable, dado que, de no considerarse que la propia derivación de responsabilidad tiene carácter sancionador, el responsable derivado podría estar asumiendo una responsabilidad de contenido punitivo por un ilícito ajeno, quebrando así el principio de personalidad de la pena⁸.

Así, para determinar la posible calificación o no como sancionadora de la responsabilidad tributaria será necesario concretar en cuáles de los supuestos de responsabilidad el legislador ha establecido una eventual derivación de infracciones tributarias del obligado principal.

Respecto de la extensión de la responsabilidad a las sanciones debe acudir necesariamente a los apartados 1 y 2 del artículo 182 LGT que detallan, tal y como hace la propia tipificación de los supuestos de responsabilidad en los artículos 42 y 43 LGT, en qué supuestos el responsable solidario o subsidiario podrá responder de las

⁸ El principio de personalidad de la pena en el ámbito del Derecho Penal tiene su reflejo normativo en el artículo 39 LGT que establece, respecto de la sucesión de las personas físicas a la muerte de los obligados tributarios que “*En ningún caso se transmitirán las sanciones*”, matizando, con una entidad diferente que “*Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento*”.

sanciones tributarias derivadas⁹.

El artículo 182 LGT (“Responsables y sucesores de las sanciones tributarias”), establece que:

“1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.

*2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.
(...)”*

En este punto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, si bien no ha establecido una relación categórica entre la posibilidad de derivar sanciones y el carácter sancionador del acuerdo de derivación, sí ha manifestado cierta correlación en diferentes sentencias.

Partiendo de lo anterior, podríamos considerar que **sólo existirá carácter sancionador en aquellos casos en que el legislador ha previsto la posibilidad de extender la responsabilidad del declarado también a las sanciones impuestas al responsable principal**. O bien, dicho de otra forma, podría afirmarse que, en aquellos casos en que el presupuesto legal impide trasladar las sanciones al responsable declarado, no podrá considerarse que la declaración de responsabilidad tiene carácter sancionador¹⁰.

No obstante, esta conclusión queda matizada en algunos supuestos en los que los Tribunales han pretendido determinar el carácter sancionador del Acuerdo de declaración de responsabilidad con base, no sólo en la eventual extensión de la responsabilidad a las sanciones, sino también en las deudas efectivamente incluidas en el Acuerdo de declaración de responsabilidad.

Bajo esta última consideración serían por tanto necesarias dos circunstancias:

- A) Que el presupuesto habilitante permita la extensión de la responsabilidad a las sanciones previamente impuestas al obligado principal.

⁹ Conviene en este punto precisar, como punto de partida respecto del debate sobre el carácter sancionador, que este artículo se encuentra regulado en el Capítulo II. “Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias”, Sección 1.ª “Sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias”.

Precisamente este punto se pone de manifiesto por el Tribunal Constitucional en la citada Sentencia 85/2006, de 27 de marzo de 2006 (RA 2938-2001), en la que establece, entre otras cuestiones que: “(...) *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»*”.

¹⁰ En este sentido se ha manifestado expresamente el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la Resolución de 11 de julio de 2025, dictada en el procedimiento 00-07417-2023, en un supuesto del art. 43.1.b) LGT, cuya naturaleza considera como “no sancionadora”, sustentándose, entre otras cuestiones en que “*la no naturaleza sancionadora del presupuesto de responsabilidad tributaria del artículo 43.1 b) LGT se pone de manifiesto, de modo indiscutible, del hecho incontrovertible de que es un presupuesto de responsabilidad que ni si quiera alcanza a las sanciones tributarias que pudiera tener pendientes la persona jurídica*”.

- B) Que el concreto acuerdo de declaración de responsabilidad incluya efectivamente la derivación de sanciones previamente impuestas al obligado principal.

Con base precisamente en la exigencia de esta segunda circunstancia, conviene recordar la Sentencia 85/2006 del Tribunal Constitucional, antes citada, en la que reconoció la naturaleza punitiva de dicha derivación de responsabilidad, entre otros argumentos, precisamente en el hecho de que se habían derivado sanciones.

En concreto, el Tribunal Constitucional argumentaba lo siguiente:

*“3. Descartada la existencia de la única causa de inadmisión alegada, el examen de las vulneraciones aducidas en la demanda de amparo exige, ante todo, **determinar la verdadera naturaleza de las cantidades que la Administración tributaria reclama a los recurrentes** en virtud de lo dispuesto en el art. 40 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria. Pues bien, del examen de las actuaciones se desprende claramente que, (...), **la responsabilidad** de éstos por las deudas tributarias de (...), S. A., durante el período en que aquéllos formaron parte del Consejo de Administración de dicha entidad **alcanza exclusivamente a sanciones**. Así resulta del contenido no sólo de los citados Acuerdos, sino también de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 17 de junio de 1997 (hechos primero y segundo). Y tal responsabilidad deriva no de actos de otro -en particular, las omisiones de ingresos imputadas a (...), S. A.-, sino de un comportamiento que, aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los arts. 77 y ss. LGT, está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex art. 40 LGT, y que sólo a ellos les resulta atribuible, a saber, no haber realizado como administradores de (...), S.A., los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por dicha entidad, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependían o haber adoptado acuerdos que hicieron posible tales infracciones.*

*Pues bien, en la medida en que no se hace a los recurrentes responsables del pago de la cuota tributaria de los citados tributos no ingresados por la entidad deudora principal o de los intereses de demora generados como consecuencia de dicho incumplimiento -componentes de la «deuda tributaria» a la que alude el art. 40 LGT que tienen, respectivamente, finalidad contributiva y resarcitoria (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FFJJ 5 y 6)-, sino **sólo y exclusivamente de las sanciones tributarias impuestas a (...), S. A., por las conductas infractoras cometidas por dicha sociedad** cuando los demandantes formaban parte de su Consejo de Administración -sanciones que ejercen una función represiva o de castigo (STC 276/2000, citada, FJ 6)-, y que la derivación de responsabilidad respecto de las sanciones tiene su origen en un comportamiento ilícito de los recurrentes, debe concluirse, frente a lo que sostiene el Ministerio Fiscal, que 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**”.*

Así, el Tribunal Constitucional establecía la naturaleza sancionadora del supuesto de derivación objeto de análisis, entre otros argumentos, en el hecho de que se derivan “sólo y exclusivamente” sanciones.

En este mismo sentido, el Tribunal Supremo en la Sentencia nº 538/2023 del Tribunal

Supremo, de 28 de abril de 2023 (RC 546/2021), niega el carácter sancionador de un acuerdo de derivación objeto de análisis -art. 42.2.a) LGT-, precisamente basándose en ese argumento. En concreto, establecía que:

“Hay que dejar sentado, como primer elemento de hecho, la naturaleza de las deudas por las que se efectúa la derivación. (...) La totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de derivación del art. 43.1.b) se corresponden con la falta de presentación en la mercantil (...) de los modelos 110 y 111, correspondientes a retenciones, entre los ejercicios 2008 y primer trimestre de 2012, y, por tanto, no se incluye en la derivación de responsabilidad ninguna deuda por sanciones, por lo que, sin perjuicio de que no cabe atribuir naturaleza sancionadora a la derivación de responsabilidad por el art. 42.2.a) LGT, por las razones que a continuación se expondrán, lo cierto es que en el caso que nos ocupa ni tan siquiera concurre el propio argumento basilar en se apoya el escrito de interposición, la supuesta derivación de una sanción por infracción tributaria, (...) Sencillamente no es cierto el presupuesto de la argumentación de la parte actora en cuanto pretende incluir “sanciones” dentro de la deuda concretamente derivada en el acuerdo impugnado. Cuestión distinta es que se argumente que, con carácter general, y reflejando de manera parcial determinada jurisprudencia, la recurrente sostenga el carácter sancionador del procedimiento por el que deriva dicha responsabilidad, con independencia de que si se incluyen o no en la derivación sanciones tributarias, planteamiento que tampoco puede ser acogido como veremos a continuación.”

Y, más adelante, respecto de esta cuestión concluye:

“Por tanto, el aserto de que se deriva la responsabilidad de una deuda en que, eventualmente puedan estar incluida la derivada por la imposición de sanciones al obligado principal, no caracteriza como sancionadora a esta responsabilidad”.

Esta conclusión no fue, sin embargo, unánime en el seno del propio Tribunal Supremo. El Magistrado Navarro Sanchis formuló voto particular a la citada Sentencia del TS nº 538/2023, defendiendo entre otros muchos argumentos que el carácter sancionador de la derivación de responsabilidad no puede hacerse depender, de forma exclusiva, de que el concreto acuerdo incluya o no la derivación de sanciones impuestas al obligado principal. Desde su perspectiva, la determinación del carácter sancionador ha de ser más amplia. En concreto, como decíamos al inicio de este apartado, basta con que el presupuesto de hecho habilitante exija una conducta ilícita o culpable del declarado responsable para que la derivación tenga, en su dimensión material, naturaleza sancionadora y, en consecuencia, quede amparada por las garantías del art. 25 CE.

Sobre la base de lo anterior, para determinar la naturaleza sancionadora de una derivación de responsabilidad tributaria -y, por tanto, los derechos y garantías que asistirán al declarado responsable-, no sólo resultaría necesario identificar cuál es el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad tributaria declarada, sino también las concretas circunstancias en las que se ha empleado.

En la práctica, en los supuestos de responsabilidad con naturaleza sancionadora expresamente declarados por el Tribunal Supremo, la derivación de responsabilidad tributaria incluye efectivamente sanciones. Esta circunstancia es lógica en la medida en que, en los supuestos previstos en el art. 42.1.a) LGT y 43.1.a) LGT el propio presupuesto de hecho habilitante exige la existencia de dichas sanciones¹¹.

¹¹ No obstante, en caso de considerarse imprescindible la inclusión de sanciones en el acuerdo de

5.

Conclusiones y consecuencias del carácter sancionador de la responsabilidad tributaria

De acuerdo con todo lo expuesto, el análisis sobre la determinación del carácter sancionador de una declaración de responsabilidad tributaria, pivota esencialmente sobre la concurrencia de dos elementos esenciales:

- (i) que el presupuesto de hecho habilitante esté directamente vinculado a la comisión de una infracción tributaria por el obligado principal; y
- (ii) que la responsabilidad derivada se extienda a las sanciones impuestas a dicho obligado.

El Tribunal Supremo ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre algunos de los presupuestos de declaración de responsabilidad tributaria, determinando su naturaleza sancionadora o no sancionadora sobre la base de estos criterios. No obstante, en algunas de las figuras, no ha existido unanimidad, existiendo controversia precisamente en los elementos que se deben tener en cuenta para determinar el carácter sancionador.

A este respecto, el voto particular del Magistrado Navarro Sanchís en la citada Sentencia del TS nº 538/2023, resulta, en nuestra opinión, muy acertado en determinados aspectos. En concreto, compartimos la opinión de que, para que la derivación tenga naturaleza materialmente sancionadora, lo que resulta esencial es que el presupuesto de hecho implique una conducta ilícita o culpable, y no tanto que el alcance de su responsabilidad incluya efectivamente la derivación de sanciones.

En la práctica, la atribución o denegación del carácter sancionador a una derivación de responsabilidad puede ser de gran importancia para la tutela judicial efectiva del contribuyente. En aquellos supuestos donde se reconoce dicha naturaleza sancionadora la Administración queda vinculada por los principios rectores del derecho sancionador, destacando la exigencia de una prueba rigurosa sobre la culpabilidad del responsable y la imposibilidad de operar bajo automatismos y meras presunciones.

La determinación del carácter sancionador tendrá, asimismo, otras consecuencias relevantes sobre la posibilidad de reiteración de los actos de derivación (la aplicación del principio ne bis in idem en su vertiente procedimental), la posibilidad de obtener la suspensión automática de la ejecución de la deuda sin necesidad de aportar garantías, o incluso, la eventual transmisión de las deudas derivadas a personas físicas a sus herederos.

declaración de responsabilidad, podría llegar a considerarse una interpretación más restrictiva de la naturaleza sancionadora declarada en algún caso poco común: por ejemplo, si, cumpliéndose el presupuesto de imposición de sanciones al obligado principal, éstas no hubieran sido formalmente incluidas en el acuerdo de derivación de responsabilidad, por haber sido satisfechas por el obligado principal antes del acuerdo de derivación.