

El Tribunal Supremo matiza su doctrina sobre la exigencia de agotar las posibles responsabilidades solidarias antes de declarar la responsabilidad subsidiaria

En sentencia de 5 de noviembre del 2025, el Tribunal Supremo matiza su doctrina jurisprudencial sobre la exigencia de agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria y la necesidad de motivar la decisión antes de derivar la responsabilidad subsidiaria cuando concurren indicios claros de la existencia de responsables solidarios.

**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 los últimos años se ha incrementado notablemente el número de procedimientos iniciados por la Administración tributaria para declarar la responsabilidad solidaria o subsidiaria por deudas de terceros. La importancia de esta materia ha motivado que, en diversas publicaciones previas, hayamos analizado la jurisprudencia y doctrina recientes sobre el alcance y la naturaleza de los

distintos supuestos de responsabilidad tributaria. Asimismo, se han abordado los principios fundamentales que deben regir la tramitación de los procedimientos para su declaración.

En este contexto, el pasado 5 de noviembre del 2025, la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo ha dictado sentencia en la que resuelve

el recurso de casación número 5704/2023, interpuesto por el abogado del Estado frente a una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana que anuló

la declaración de responsabilidad subsidiaria de un contribuyente respecto a deudas tributarias de la entidad de la que era administrador nominal (formal). La cuestión jurídica de fondo consistía en determinar si, sobre la base de los artículos 41.5 y 176 de la Ley General Tributaria (LGT), habiendo indicios razonables de la existencia de responsables solidarios, la Administración tributaria está obligada a agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria antes de derivar la responsabilidad subsidiaria y si debe motivar su decisión en caso de no proceder contra dichos responsables solidarios.

La sentencia matiza la doctrina jurisprudencial existente sobre esta cuestión, doctrina que ya había sido fijada por la misma Sala del Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de abril del 2024 (rec. núm. 9119/2022). En este sentido, la relevancia de la sentencia radica, precisamente, en que, tal y como reconoce el alto tribunal, si bien la cuestión planteada en el recurso que ha dado lugar a la sentencia que ahora comentamos era idéntica a la planteada en su día en el Auto de 5 de julio del 2023 que dio lugar a la mencionada sentencia de 22 de abril del 2024, la solución a la que se llega en la sentencia del pasado 5 de noviembre del 2025 es distinta, debido a las «peculiaridades que presenta el caso analizado».

El procedimiento del que trae causa el recurso que ha dado lugar a la sentencia se origina

La Administración tributaria está obligada a agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria cuando haya indicios claros de su existencia

por la declaración de responsabilidad subsidiaria de un contribuyente persona física, en su condición de administrador nominal de una sociedad, por deudas tributarias y sanciones pendientes. La Administración fundamentó su actuación en el artículo 43.1, apartados a y b de la Ley General Tributaria (LGT), si bien el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, en la resolución de la reclamación interpuesta por el contribuyente frente a su declaración de responsabilidad, la estimó parcialmente y anuló el acuerdo de derivación por la vía del artículo 43.1b de la Ley General Tributaria, pero lo confirmó en relación con la derivación por la vía del artículo 43.1a de esa misma ley.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, parcialmente estimatoria en los términos indicados, fue impugnada por el contribuyente ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y, tanto en la vía económico-administrativa como en la judicial, el contribuyente acreditó (así lo había alegado igualmente en la vía administrativa) que la gestión y administración efectiva de la sociedad correspondía realmente a otra contribuyente, que tenía la condición de administradora de hecho.

Sobre la base de estos hechos, considerados probados por el tribunal de instancia, se dicta sentencia estimatoria, al apreciar dicho tribunal que «teniendo en cuenta que uno de los presupuestos o requisitos del supuesto legal

de derivación al que acude la Administración tributaria es el de que la persona jurídica haya cometido infracciones tributarias, *resulta razonable concluir que, en principio, y sin prejuzgar la cuestión, aparece con nitidez la existencia de otro sujeto [...] implicado en las infracciones tributarias imputadas por la Administración a [...] la que —en su caso— sería una eventual responsable solidaria ex artículo 42.1a de la Ley General Tributaria, sin que la Administración haya dado algún tipo de razón mínimamente consistente para no dirigirse contra esa persona»* (el resalte es nuestro).

Interpuesto recurso de casación frente a la sentencia por el abogado del Estado, aquél fue desestimado en virtud de la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre del 2025. La fundamentación jurídica de la sentencia parte de la doctrina fijada en sentencias anteriores, especialmente la ya citada de 22 de abril del 2024, que establecía que la Administración «[s]i, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie» (el resalte es nuestro).

Sin embargo, en la sentencia aquí analizada, la Sala aprecia la concurrencia de determinadas peculiaridades en el supuesto de hecho que impedirían la aplicación sin matices de esta doctrina, en la medida en que, con base en los hechos probados, existían indicios su-

ficientes, aportados por el propio recurrente y acreditados en el expediente, que señalaban a otra persona como administradora de hecho y posible responsable solidaria. La Administración, sin embargo, no investigó ni justificó suficientemente la razón por la que no dirigió la acción contra ella antes de derivar la responsabilidad subsidiaria al recurrente.

Por ello, el Tribunal Supremo matiza su doctrina y establece que, cuando el presunto responsable subsidiario aporta datos que identifican a una persona como posible responsable solidaria, la Administración está obligada a indagar y comprobar la realidad de esos indicios antes de declarar la responsabilidad subsidiaria. Y, si como resultado de dicha indagación y comprobación concluye que no concurren dichos indicios, debe motivar expresamente su decisión.

La sentencia subraya, además, dos cuestiones que se manifiestan claves para la resolución del recurso:

- De un lado, el *alcance probatorio de la prueba practicada en la vía judicial*. El Tribunal Supremo recuerda su doctrina, recogida en numerosas sentencias¹, que señala que el recurso contencioso-administrativo no constituye una nueva instancia de lo resuelto en vía administrativa, «sino que se trata de un auténtico proceso, autónomo e independiente de la vía administrativa, en el que resultan aplicables los derechos y garantías constitucionales reconocidos, y en donde pueden invocarse nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados en vía administrati-

¹ Sentencias de 20 de junio del 2012, de 24 de junio del 2015, de 20 de abril del 2017, de 10 de septiembre del 2018, de 19 de mayo del 2020 o la de 27 de julio del 2021.

va, con posibilidad de proponer prueba y aportar documentos que no fueron presentados ante la Administración para acreditar la pretensión originariamente deducida» (resalte nuestro).

Reconocida así la naturaleza y alcance del recurso contencioso-administrativo y el derecho de las partes a utilizar todos los medios de prueba pertinentes para el ejercicio de su derecho de defensa, reconocido en la Constitución, procede respetar la regla de inmodificabilidad de los hechos declarados probados en la sentencia de instancia, tal y como manifiesta el Tribunal Supremo en su sentencia. Ello sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93.3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que permite que la Sala Tercera del Tribunal Supremo pueda integrar en los hechos admitidos como probados por la Sala de instancia aquellos que, habiendo sido omitidos por ésta, estén suficientemente justificados según las actuaciones y cuya toma en consideración resulte necesaria para apreciar la infracción alegada.

— De otro lado, la *naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1a de la Ley General Tributaria*, lo que refuerza la necesidad de extremar las garantías y el respeto a los derechos de defensa del administrado. Esta línea ha sido confirmada por una sentencia del Tribunal Supremo, de 20 de mayo del 2025, que insiste en la prohibición de la responsabilidad objetiva del administrador y en la necesidad de que la Administración acredite una conducta culposa concreta, no bastando la mera condición de administrador de derecho.

En definitiva, la doctrina fijada en la sentencia de 5 de noviembre del 2025 viene a matizar la que ya había sido establecida en la sentencia previa de 22 de abril del 2024, en el sentido de exigir que la Administración tributaria investigue y justifique su decisión cuando concurran indicios claros de la existencia de responsables solidarios antes de derivar la responsabilidad subsidiaria, especialmente en los supuestos en que la naturaleza de dicha responsabilidad sea sancionadora.