



Roj: **STS 3465/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3465**

Id Cendoj: **28079130022025100168**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/07/2025**

Nº de Recurso: **5815/2023**

Nº de Resolución: **1037/2025**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Illes Balears, 30-10-2020,**
STSJ BAL 786/2023,
ATS 5211/2024,
STS 3465/2025

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.037/2025

Fecha de sentencia: 17/07/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5815/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/07/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 5815/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1037/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 17 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5815/2023, interpuesto por el procurador don Antonio Sebastián Company-Chacopino Alemany, en representación de don Domingo, contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, en fecha 30 de mayo de 2023, en el recurso núm. 467/2021 que desestimó el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Baleares de fecha 29 de junio de 2021 que desestimó reclamación sobre responsabilidad tributaria subsidiaria.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El objeto del presente recurso lo constituye la sentencia dictada el 30 de mayo de 2023, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, que desestimó la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en Illes Balears (TEARIB) el 29/07/2021, por la que se desestimó la reclamación económicoadministrativa número NUM000, formulada el 17/01/2019 frente al acuerdo dictado el 22/11/2018 por el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación, desestimatorio del recurso de reposición interpuesto 05/11/2018 frente al acuerdo emitido el 07/09/2018, mediante el cual se declaró al actor responsable subsidiario de las deudas tributarias pendientes de la mercantil "S'Estufador Illenc, S.L.", con un alcance de 46.753,42 euros, cuyo Fallo decía: «[1º.] *DESESTIMAMOS el presente recurso contencioso administrativo. 2º) Se imponen las costas a la parte demandante, con un límite de 3.000 euros. [...]*».

SEGUNDO.-Con fecha 13 de julio de 2023, por la representación de don Domingo, se presentó escrito ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante Auto de dicha Sala de fecha 25 de julio de 2023, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por plazo de 30 días.

TERCERO.-Mediante Auto dictado el 8 de mayo de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada el 30 de mayo de 2023 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 16 de mayo de 2024, en el cual concluye solicitando «[Q]ue habiendo presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo, me tenga por personado y parte, y tenga por interpuesto recurso de casación, en tiempo y forma, contra la Sentencia nº 456/2023 dictada el 30 de mayo por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears, y previos los trámites procesales procedentes, en su día dicte Sentencia por la que acuerde: **1.** Declarar como doctrina del presente recurso la siguiente: **1.1.** A los efectos de acreditar y entender suficientemente motivada la presencia del elemento subjetivo de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) de la LGT, no basta con constatar la condición de administrador, las obligaciones que derivan del cargo y la comisión de infracciones tributarias por parte del deudor principal, sino que es preciso efectuar una motivación específica que, más allá de la constancia de tales elementos, analice la concreta conducta del administrador declarado responsable, calificándola de dolosa o culposa; y, **1.2.** A los efectos de acreditar y entender suficientemente motivada la presencia del elemento subjetivo de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 b) de la LGT, no es suficiente con verificar la condición de administrador, las obligaciones que le incumben y la no realización por éste, ante el cese de actividad, de actuaciones tendentes al pago de las deudas tributarias pendientes; a la disolución ordenada de la deudora principal; o, en su caso, a su declaración de concurso de acreedores; sino que es preciso efectuar una motivación añadida que, más allá de la constancia de tales elementos, analice la concreta conducta del

administrador declarado responsable, calificándola como dolosa o culposa. 2.Estimar el recurso de casación interpuesto por D. Domingo contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears número 456/2023 de 30 de mayo, dictada en el procedimiento ordinario número 467/2021 , casando y anulando la sentencia. 3.Estimar íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Sr. Domingo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Illes Balears de 29 de julio de 2021 que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el Acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria previsto en el artículo 43.1 a) y b) de la LGT dictado por la Dependencia Regional de Recaudación, Delegación de Baleares, de la Agencia Tributaria, con anulación de los mencionados actos administrativos impugnados en la instancia, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración[n.].».

CUARTO.-El Abogado del Estado, presentó escrito de oposición el 19 de septiembre de 2024, considerando que «[P]or las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrari[o].».

QUINTO.-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 25 de septiembre de 2024, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 23 de mayo de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 1 de julio de 2025, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

1.1.-Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares del 30 de mayo de 2023, que desestimó el recurso contencioso-administrativo recurso 467/2021, que dedujo don Domingo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) que rechazó la reclamación económico-administrativa que el interesado formuló contra el acuerdo dictado el 22 de noviembre de 2018, por el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación, desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra la resolución por la que se le declaró al sr. Domingo responsable subsidiario de las deudas tributarias pendientes de la mercantil S' Estufador Illenc, S.L. por importe de 46.753,42 euros.

1.2.-El acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación derivación del 20 de junio de 2018, declaró la responsabilidad subsidiaria de don Domingo , administrador único de la sociedad S' Estufador Illenc, S.L., por los supuestos contemplados en el artículo 43.1.a) y 43.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

(i) La responsabilidad por 43.1.a) de la LGT, comprendía el Impuesto de Sociedades (IS), ejercicio 2014, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), primer trimestre 2016, así como por no atender requerimientos relativos al IS del 2014.

(ii) La responsabilidad por 43.1.b) de la LGT, fijaba el cese de actividad en el año 2015, y señaló como obligaciones tributarias pendientes de la sociedad en ese momento:

NUM001 Mod.202-no ingreso 2013; 2,781 euros.

NUM002 Mod.202-no ingreso 2014; 5.452,23 euros.

NUM003 Mod.111-no ingreso 2014;11,24 euros.

NUM004 Mod.202-no ingreso 2014; 304,40 euros.

NUM005 liquidación provisional IVA 2013; 370,14 euros.

NUM006 Mod.202-no ingreso 2014; 304,40 euros.

NUM007 Mod.111-no ingreso 2014; 7,94 euros.

NUM008 Mod.202-no ingreso 2015; 304,40 euros.

NUM009 Liq intereses demora 2013; 9,97 euros.

NUM010 Liq intereses demora 2013; 365,14 euros.

NUM011 Liq intereses demora 2014; 13,67 euros.

NUM012 303 IVA, 2012, 4T 2012; 2.445,03 euros.

NUM013 303 IVA, 2013, 1T 2013; 1.654,13 euros.

NUM014 303 IVA, 2013, 2T 2013; 2.026,50 euros.

NUM015 200-15 Dec. Anual, 2012; 30.290,15 euros.

1.3.-De cara a la motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad por ambos conceptos, la Sala de instancia dio por buena y reprodujo las razones y los argumentos que incluyó la Administración tributaria en el acuerdo que se impugnaba. Reproducimos estas razones por la importancia que tienen para la resolución del presente recurso de casación.

(i) En relación con la responsabilidad del 43.1.a) de la LGT la sentencia dijo que «[I]».-La existencia de un ilícito tributario imputado a la sociedad y de su calificación como infracción tributaria.

Esta circunstancia está referida directamente a la entidad que aparece como deudor principal ante la Hacienda pública. Se concreta en la realización de acciones u omisiones que hayan merecido la calificación de infracción tributaria. La concurrencia de esta circunstancia ha quedado suficientemente acreditada en los antecedentes de hecho del presente acuerdo, toda vez que la conducta de la sociedad S' Estufador Illenc SL, con N.LF.: 857132458, relativa al Impuesto sobre sociedades de 014 fue tipificada como infracción tributaria, en virtud de lo dispuesto en los artículos 191 y siguientes de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El segundo y el tercer requisito inciden de lleno en la persona del sujeto responsable.

2".- La condición de administrador al tiempo de cometerse la infracción.

Se atiende en este punto aun dato de carácter puramente objetivo cual es la condición de administrador. Pues bien, en cuanto a la condición de administrador, como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho, de la documentación obrante en el expediente y, concretamente, la nota simple informativa de la sociedad aportada por el Registro Mercantil de Palma de Mallorca, resulta que la sociedad S' Estufador Illenc SL, con N.LF.: 857132458 ha venido siendo administrada desde el día 21 de diciembre 'de 2009 por D. Domingo, con N.I.F.: NUM016 en calidad de Administrador único, quien aceptó el cargo y manifestó no encontrarse incurso en ninguna de las incompatibilidades legales.

(..)

Ello supone que en las fechas en que se cometen las infracciones tributarias, a que se ha hecho referencia en los Antecedentes de Hecho del presente acuerdo y que son origen de parte de las deudas tributarias pendientes de la entidad S' Estufador Illenc SL, con N.I.F.: 857132458, en concreto durante los años 2014 y 2016, el cargo de Administrador único estaba ocupado por D. Domingo, con N.LF.: NUM016.

3".- Que los administradores no realizasen los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintiesen el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptasen acuerdos que hicieran posible tales infracciones. Se atiende en este punto a un dato de carácter subjetivo como es la conducta del administrador en el desempeño de sus funciones.

Esta circunstancia no requiere que se pruebe la existencia de mala fe o negligencia grave por parte del administrador. Así, lo pone de manifiesto entre otras la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 junio 2010, Sala de lo C-A, Sección 2ª, Nº de recurso; 157/2005, en cuyo fundamento de derecho sexto se indica: (...)

En este mismo sentido resulta ilustrativa [a Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de noviembre de 2011, Sala de lo C-A, Sección 7, Nº de recurso 283/2008 que, en parte, se reproduce a continuación: (...)]

En este sentido, en la conducta observada por don Domingo con NIF: NUM016, se advierte la presencia de un elemento subjetivo susceptible de calificarse, por lo menos, de culpa in vigilando, en los términos en los que dicha circunstancia viene descrita en el artículo 1.903 del Código Civil cuando establece que la obligación de reparar el daño causado a otro como consecuencia de una acción y omisión culposa o negligente "(...) es exigible no sólo por actos u omisiones propios sino por los de aquellas personas de quienes se debe responder".

En este sentido debe tenerse en cuenta que los artículos 25 y siguientes del Código de Comercio establecen tanto la obligación de llevar una contabilidad adecuada a la actividad de la empresa, como la de formar las cuentas anuales, de modo que se redacten con claridad y muestren una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Obviamente, esta prevención del Código de Comercio, cuya realización corresponde al órgano de administración, no ha sido cumplida.

De igual modo el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba la Ley de Sociedades de Capital establece:

Artículo 225 Deber de diligente administración (...)

Artículo 227 . Deber de lealtad (...)

Artículo 236. Presupuestos y extensión subjetiva de la responsabilidad. (...)

Así, pues, no hay obstáculo alguno para calificar la actuación de Domingo con NIF: NUM016 , administrador único de la mercantil entidad S' Estufador Illenc SL, con NIF 857132458, cuando menos de negligente en sus relaciones con la Administración tributaria, pues, teniendo capacidad para ello y siendo de su incumbencia, no observó el comportamiento que se le exigía para no contravenir las normas jurídicas, con lo que ocasionó un perjuicio evidente a un tercero, la Hacienda Pública en este caso.

Por ello, incumbe al obligado tributario acreditar adecuadamente que en su caso concurre alguna de las circunstancias expresamente recogidas en el artículo 43.1 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria para exonerarle de la responsabilidad tributaria por las infracciones cometidas por la entidad de la que es Administrador, todo lo cual no queda reflejado en el expediente instruido por esta Unidad de Recaudación. [...]»

(ii) En cuanto a la responsabilidad del artículo 43.1.b) de la LGT, la sentencia reiteró que «[E]xaminados los datos obrantes en el expediente, se advierte que la entidad S' Estufador Illenc SL:

1. No ha desarrollado ninguna de las actividades que integran su objeto social tal y como se desprende de la no constancia de imputaciones por parte de proveedores y clientes en la declaración anual operaciones con terceras personas desde el ejercicio 2015. Asimismo, el último año en que declaró tanto ventas como compras fue en el ejercicio 2015.

2. Se dio de baja en fecha 3010612009 en el epígrafe número 83 I .9 del Impuesto sobre Actividades Económicas y en fecha 3010612016 en el epígrafe número 831.1, 833.2 y 834.

3. Presentó ante la Administración el cese de la actividad mediante el modelo 036 (declaración censal), en fecha 12 de julio de 2016.

4. Cesó en la presentación de declaraciones tributarias, siendo la última presentada la correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 303) del 2T de 2016, que arrojaba un saldo a compensar. La última declaración presentada con saldo positivo son las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF (modelo III) del 3T del 2013. Por otro lado, la última declaración informativa presentada es en el ejercicio 2015.

5. Desde el ejercicio 2015 no cuenta con trabajadores con los que pueda desarrollar la actividad.

6. La última autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades presentada es la del ejercicio 2015 con un resultado a devolver.

De todo lo anterior cabe concluir que la situación de paralización es indefinida e irreversible". (...)

La declaración de responsabilidad por estas deudas se fundamenta en el párrafo b) del artículo 43.1 de la Ley 58/2003 , de 17 de diciembre, General Tributaria, más arriba transcrito.

El Artículo 360 del Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio por el que se aprueba la Ley de Sociedades de Capital establece bajo el epígrafe Disolución de pleno derecho establece: (...)

Por su parte el artículo 361 del mismo precepto legal establece Disolución y concurso señala (...)

Por su parte el artículo 362 establece: (...)

El artículo 363 señala: Causas de disolución. (...)

El artículo 365 señala: "Deber de convocatoria.

1. Los administradores deberán convocar la Junta general en el plazo de dos meses para que adopte el acuerdo 'de disolución o, si la sociedad fuera insolvente, ésta inste el concurso.(...)

A la vista de la normativa anteriormente reproducida, puede concluirse que son cinco los requisitos que deben cumplirse para que pueda hacerse efectiva la responsabilidad prevista en el párrafo b del apartado I del artículo 43 de la Ley 58/2003 , de 17 de diciembre, General Tributaria:

1º. Existencia de obligaciones pendientes a cargo de una persona jurídica.

En el presente caso, tal y como ha quedado claro en la exposición de los antecedentes de hecho, la sociedad S' Estufador Illenc SL, con NIF: 857132458, es deudora a la Hacienda Pública por los conceptos e importes indicados al comienzo del presente Acuerdo.

2º. Cese en el ejercicio de la actividad empresarial que la sociedad venía desarrollando.

De los hechos expuestos en el punto CUARTO de los ANTECEDENTES DE HECHO anteriores puede deducirse, sin que quepa lugar a duda alguna, la falta de actividad de la mercantil S' Estufador Illenc SL, con NIF: 857132458; y su cese de hecho en el ejercicio de toda actividad mercantil desde 2015.

Respecto a cuándo se considera que una empresa ha cesado en el ejercicio de su actividad hade indicarse qué, como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2011, Sala de lo C-A, Sección 2, Nº de recurso 3271/2008 (...)

3º. Concurrencia de la condición de administrador en aquellas personas a las que se declara responsabilidad. (...)

4". Incumplimiento por parte de los administrados de la sociedad de las obligaciones que les impone la normativa mercantil en el momento de la extinción.

La responsabilidad prevista en el párrafo b del apartado I del artículo 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria no es una responsabilidad objetiva. No cabe exigir esta responsabilidad a un administrador que haya actuado diligentemente. Es necesario que se haya producido por parte del administrador de la sociedad una omisión en la diligencia precisa para llevar a efecto la disolución y liquidación de aquélla, realizando así las actuaciones necesarias para poder afrontar el pago, por cuánto una sociedad que ha cesado en sus actividades, sólo a través de una ordenado procedimiento de disolución y liquidación podrá realizar los actos necesarios para el pago de las obligaciones tributarias devengadas y pendientes de ingreso. (...)

La conducta reprochable al administrador consiste en el conocimiento por su parte de la existencia de una serie de deudas pendientes con la Hacienda Pública, sin que adopten las medidas necesarias para que, una vez que la sociedad cesa en el ejercicio de su actividad de manera definitiva, aseguren los derechos de los acreedores sociales, entre los que se encuentra naturalmente la Hacienda Pública.

En este sentido, en la conducta observada por D. Domingo con NIF: NUM016 se advierte la presencia de un elemento subjetivo susceptible de calificarse, por lo menos, de culpa in vigilando en los términos en los que dicha circunstancia viene descrita en el artículo 1903 del Código Civil cuando establece que la obligación de reparar el daño causado a otro como consecuencia de una acción y omisión culposa o negligente "[...] es exigible no solo por actos u omisiones propios sino por los de aquellas personas de quienes se debe responder,'.

Es decir, lo que el ordenamiento jurídico no acepta es que una sociedad en crisis se mantenga indefinidamente en dicha situación o, lo que es lo mismo, que se perpetúe un estado de inactividad material amparado en una apariencia formal de funcionamiento. Por ello, la diligencia exigible al administrador de una sociedad que se encuentra en dicha coyuntura se concreta en dos líneas dg actuación:

- O bien, promover la disolución de la entidad en los términos expuestos;
- O bien, promover un procedimiento concursal para que, de este modo, se respeten los derechos de los acreedores para hacer efectivo su crédito con el patrimonio que, en ese momento, configura el activo de la sociedad.

De los hechos que figuran probados en el expediente se desprende que D. Domingo con NIF: NUM016 no adoptó ninguna decisión al respecto, sino que se limitó a consentir la paralización de la empresa y el abandono de la actividad que desarrollaba sin advertir a terceros ni liquidar las deudas pendientes. Al no promover la disolución de la sociedad ni el procedimiento concursal, en su caso no realizó los actos necesarios para poder afrontar, en el curso de esos procedimientos, el pago de las deudas tributarias, concurriendo así el elemento subjetivo necesario para poder declarar su responsabilidad.

5º. Que el deudor principal haya sido declarado fallido de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61 del Real Decreto 93912005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación y que no se haya determinado la existencia de responsables solidarios o existiendo responsables solidarios éstos hayan sido también declarados fallidos.

En el expediente figura que la sociedad S' Estufador Illenc SL, con N.I.F.: B57132458, fue declarada fallida con fecha 3 de noviembre de 2017 por el importe pendiente con la Hacienda Pública. De acuerdo con los datos obrantes en las bases de datos de la Administración Tributaria. no se ha producido desde entonces ninguna circunstancia en la sociedad S' Estufador Illenc SL, con N.I.F.: B57132458, que permita rehabilitarla de su condición de deudor fallido, ni han aparecido posibles responsables solidarios [...]].

SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional

2.1.-Se nos pregunta por auto del 8 de mayo de 2024, como cuestión de interés casacional para formación de doctrina «[2º]] Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: 1.1. Precisar si, a efectos de acreditar y entender suficientemente motivada la presencia del elemento subjetivo de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT , basta con constatar

solo la condición de administrador, las obligaciones que derivan del cargo y la comisión de infracciones tributarias por parte del deudor principal; o si es preciso, además, una motivación específica que, más allá de la constancia de tales elementos, analice la concreta conducta del declarado responsable, calificándola como dolosa o culposa.

1.2. Concretar si, a estos mismos efectos, en el supuesto del artículo 43.1.b) de la LGT, es suficiente con verificar la condición de administrador, las obligaciones que le incumben y la no realización por éste, ante el cese de actividad, de actuaciones tendentes al pago de las deudas tributarias pendientes; a la disolución ordenada de la deudora principal; o, en su caso, a su declaración de concurso de acreedores, o si es preciso una motivación añadida que, más allá de la constancia de tales elementos, analice la concreta conducta del declarado responsable, calificándola como dolosa o culposa. [...]».

2.2.-Se identifica como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 43.1, apartados a) y b), de la LGT. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

TERCERO.- Alegaciones de las partes

3.1.La representación procesal del sr. Domingo se limita a decir que, tanto para la derivación por el 43.1.a) como para la del 43.1.b) de la LGT, la motivación es genérica y que la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, ha efectuado una interpretación del artículo 43.1 a) de la LGT contraria con los fundamentos de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de enero recurso 1888/2021, y de la Comunidad Valenciana de 30 de junio recuso 828/2019.

3.2.-El abogado del Estado se opone al recurso de casación e incide en la correcta motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad en los dos supuestos exigidos. Constata que se concretaron los hechos imputados y los incumplimientos en los que incurrió el responsable.

CUARTO.- Respuesta a la cuestión casacional planteada: artículo 43.1.a) de la LGT

4.1.-Nos encontramos con un solo acto de derivación de responsabilidad que se extiende a dos supuestos distintos. A pesar de incluirse en un único precepto legal del artículo 43.1 de la LGT, los apartados a) y b) obedecen a razones distintas, motivos diferentes y con diferente alcance.

Como todo el debate gira en torno a la motivación del acuerdo, y estamos ante supuestos diferentes, el análisis de la justificación de ambas derivaciones de responsabilidad debe hacerse por separado. Vaya por delante que no nos adentramos en la valoración de aspectos relacionados con la valoración de la prueba, solo en si los términos en los que fue apreciada por la Sala de instancia encajan en los criterios fijados por la jurisprudencia sobre los presupuestos, requisitos y, sobre todo, en cuanto a la motivación de las responsabilidades subsidiarias exigidas.

4.2.-Comenzando por la responsabilidad prevista en el artículo 43.1.a) de la LGT, vistos los términos de los que parte el acuerdo de derivación y su justificación, debemos remitirnos a lo que hemos y reiterado en la reciente STS del 20 de mayo de 2024, FJ 4º, RC 3452/2023, sobre el carácter sancionador de la responsabilidad subsidiaria de este precepto legal «[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. [...]».

Esta sentencia sigue lo que dijimos en la del 30 de junio de 2011, RC 2294/2009, sobre las consecuencias invalidantes del acuerdo de derivación de responsabilidad cuando adolece de falta de motivación, y no refleja la conducta ilícita en la que incurrió el administrador.

Es cierto que la de administrador de la sociedad es condición necesaria para que proceda la derivación de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT, pero no es suficiente. Debe la Administración

tributaria explicitar y concretar, cada vez que derive la responsabilidad, la conducta del administrador que llevó a materializar los incumplimientos antijurídicos desencadenantes de las sanciones impuestas a la sociedad. La mera referencia genérica a las obligaciones del cargo previstas en la legislación mercantil, no basta para anudar la responsabilidad de quien fue administrador. Se precisa un concreto y puntual análisis de lo realmente acontecido, dando respuesta a las cuestiones invocadas por el interesado y que no sea la mera referencia a las previsiones legales.

Estos estándares y garantías que hemos reiteradamente puesto de manifiesto, no concurrieron en la parte del acuerdo de derivación de responsabilidad por el artículo 43.1.a) de la LGT, reproducido por la sentencia impugnada y que hemos recogido nuestro fundamento primero.

QUINTO.- Sobre la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la LGT

5.1.-En cuanto a la responsabilidad subsidiaria recogida en el artículo 43.1.b) de la LGT, hemos descartado que estemos ante un supuesto de responsabilidad objetiva, lo que requiere que la Administración tributaria acredite la conducta obstativa y explique la negligencia del administrador que evite el pago de las deudas tributarias pendientes cuando la empresa cesa en su actividad.

Dijimos en nuestra la STS 22 de septiembre de 2008, FJ 5º, RC 40/2004, que *«[E]sta Sala no ha tenido ocasión de pronunciarse de forma directa sobre si los términos en que se expresaba el párrafo segundo del art. 40.1 de la Ley General Tributaria implicaba la admisibilidad de una responsabilidad objetiva de los administradores en los supuestos de cese en la actividad con independencia de cuál hubiera sido su comportamiento, (...) En la actualidad, no hay duda que la nueva Ley General Tributaria remarca la idea de que para exigir la responsabilidad del administrador en estos casos se precisa de una concreta conducta obstativa para el pago de las deudas tributarias. (...) ha de concluirse que la responsabilidad del administrador no puede entenderse en los supuestos de cese en la actividad de la entidad de forma objetiva, ya que dicha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma tiene su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y, en su caso, llevar a efecto la disolución y liquidación de la sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que éstas surgen sino respecto de la conducta posterior. [...]»*.

5.2.-El elemento subjetivo de esta responsabilidad se desprende de la redacción del propio artículo 43.1.b) de la LGT cuando exige *«[q]ue no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago [...]»*. De modo que debe constar una conducta reprochable al administrador, lo que implica una falta de diligencia en el desarrollo de las funciones de su cargo. Sin embargo, al contrario del apartado a), no se requiere que los administradores hayan causado o colaborado en la comisión de infracciones tributarias, puesto que, en ningún caso se extiende a las sanciones que pudo cometer la sociedad.

El reproche que integra el elemento subjetivo, se circunscribe a los acuerdos o medidas que hubiera debido tomar el administrador y que provocaron el impago de las deudas tributarias; también a la omisión de las actuaciones necesarias para el pago de las deudas tributarias, asegurarlo, suspenderlo, aplazarlo o fraccionarlo. Cabría incluir entre estos incumplimientos cuando la sociedad no pudiera hacer frente a sus obligaciones tributarias, la obligación legal que exige el artículo 363.1 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 (LSC), de instar el proceso de disolución y liquidación de la entidad; o instar el procedimiento ordenado a través del concurso voluntario como se contempla en el artículo 356 de esa Ley.

Como dijimos en la STS de 9 de mayo de 2013, FJ 4º, RC 6329/2010 *«[N]uestra legislación mercantil obliga al administrador social a procurar por todos los medios a su alcance la disolución y liquidación ordenada de la sociedad cuando concurra causa de disolución, así como a procurar la declaración de la sociedad en concurso (...) La culpa del administrador social que legitima la exigencia de responsabilidad al mismo para el pago de todos los conceptos adeudados por la sociedad frente a la Hacienda Pública, no es, como en el supuesto del párrafo 1º del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, la concurrencia de culpa en la comisión de la infracción (sin perjuicio de que esta culpa pueda concurrir en la misma persona, máxime en un caso como el que nos ocupa en el que era administrador único de la entidad), sino la culpa implícita en haber permitido un cese de facto desordenado de la actividad social, existiendo deudas pendientes frente a la Hacienda Pública, incumpliendo las obligaciones y responsabilidades que tanto la ley mercantil como la ley fiscal establecen para estos supuestos respecto de los administradores [...]»*. En esta misma línea en la STS 4 de octubre de 2016, FJ 6º, RC 215/2015, hemos reiterado que *«[d]icha responsabilidad no puede derivar sólo de la existencia de unas deudas tributarias, sino que la misma ha de tener su fundamento en la conducta al menos negligente del administrador que omite la diligencia precisa para poner a la sociedad en condición de cumplir las obligaciones tributarias pendientes y,*

en su caso, llevar a efecto la disolución y la liquidación de la sociedad, haciéndose partícipe con la sociedad del incumplimiento de la obligación tributaria, debiendo predicarse la negligencia no respecto del cumplimiento de las obligaciones en el momento en que estas surgen sino respecto de la conducta posterior. Es pues, necesario que se haya producido por parte del administrador de la sociedad una omisión de la diligencia precisa para llevar a efecto la disolución y liquidación ordenada de aquella. La conducta reprochable consiste en el conocimiento de la existencia de deudas pendientes con la Hacienda sin que adopten las medidas necesarias para que una vez que la sociedad cesa en el ejercicio de su actividad de manera definitiva aseguren los derechos de los acreedores sociales entre los que se encuentran naturalmente la Hacienda. [...]».

5.3.-En conclusión, para que concurra la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la LGT, se requiere: (i) el cese de la actividad de la persona jurídica; (ii) la existencia de obligaciones pendientes del deudor principal en el momento del cese; (iii) la condición de administrador del supuesto responsable al tiempo del cese; (iv) la conducta ilícita del administrador.

Sobre los tres primeros no se generó disputa, centrándose los problemas en la conducta ilícita y negligente del administrador, lo que enlaza directamente con la motivación del acuerdo. En esta tarea, la Administración debe especificar, concretar y ceñirse a las específicas circunstancias de cada supuesto para justificar y motivar el acuerdo de derivación por el cese de actividad, y con ello valorar la negligencia del administrador en el cumplimiento de las obligaciones de su cargo.

La negligencia o la falta de diligencia del administrador puede constatarse con ocasión del incumplimiento de las obligaciones que le impone el ordenamiento jurídico, y concretamente el mercantil, para que con ocasión de la inactividad de la sociedad adopte las medidas y decisiones precisas para no perjudicar a los acreedores y su créditos pendientes al momento del cese.

La motivación adquiere una especial relevancia cuando el administrador, con ocasión del traslado del acuerdo de derivación de responsabilidad, hubiera intentado explicar o justificar el porqué de su comportamiento, de su omisión o de la imposibilidad de poner en marcha los mecanismos que la Legislación mercantil prevé para la declaración del concurso de la entidad, o su ordenada disolución y liquidación.

SEXTO.- Fijación de doctrina

6.1.-A la pregunta en relación con la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 43.1.a) de la LGT, reiteramos los criterios interpretativos expresados en la STS del 20 de mayo de 2024, FJ 4º, RC 3452/2023.

6.2.-En cuanto a la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) de la LGT, la Administración tributaria, además de constatar y verificar la condición de administrador, el cese efectivo de la actividad de la entidad, la existencia de deudas tributarias pendientes en el momento del cese; deberá motivar en el acuerdo de derivación de responsabilidad la negligencia y culpa en la que incurrió el administrador por el incumplimiento de las obligaciones inherentes a su cargo, y en especial aquellas tendentes a la disolución ordenada de la deudora principal; o, en su caso, a su declaración de concurso de acreedores.

Descartada toda traza de objetivación de esta responsabilidad, la motivación del acuerdo de derivación sobre la negligente conducta del responsable, deberá atender y dar respuesta a la eventuales razones expuestas por el administrador sobre las causas que, en su caso, pudieran explicar esos incumplimientos o la imposibilidad de llevarlos a cabo; ponderando esas explicaciones en la valoración de la culpa.

SÉPTIMO.- Respuesta a las pretensiones de las partes

7.1.-La doctrina que reiteramos y fijamos nos lleva a la estimación del recurso de casación y a la estimación en parte como Sala de instancia del recurso contencioso-administrativo.

No resulta ajustado a Derecho el acuerdo de derivación de responsabilidad en la parte que se refería a la prevista en el artículo 43.1.a) de la LGT, en la medida de que no cumple con el estándar mínimo de motivación que hemos exigido para este supuesto de naturaleza sancionadora. Mas 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.

Tampoco está de más que reiteremos que, 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.

7.2.-Por el contrario, 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.

El recurrente, frente al acuerdo de derivación que le reprochaba los incumplimientos de sus obligaciones mercantiles, nada dijo, nada explicó, y no razonó porque no instó ni la disolución, ni la liquidación o la declaración del concurso de la sociedad. Tampoco negó el conocimiento de las obligaciones tributarias pendientes. En definitiva, no dio una explicación razonable a su dejación de funciones que, como administrador, estaba obligado a realizar frente a la sociedad y, sobre todo, frente a los eventuales acreedores.

7.3.-La parcial estimación del recurso nos lleva a la anulación de la resolución del TEAR de Baleares de fecha 29 de julio de 2021 por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 ; y la anulación parcial, en los términos previstos en el artículo 71.1 a) de la LJCA, del acuerdo dictado el 22 de noviembre de 2018 por el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación, solo en la parte que se refiere a la derivación de responsabilidad por el artículo 43.1.a) de la LGT, confirmando el resto.

OCTAVO.- Costas

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, no ha lugar a hacer imposición a ninguna de las partes, dadas las dificultades jurídicas que suscita la cuestión controvertida, por lo que de conformidad con el art. 139.1 LJCA, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.-Fijar como doctrina, la recogida en el fundamento sexto de esta sentencia.

2.-Ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Antonio Company-Chacopino Alemany en representación de don Domingo contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares del 30 de mayo de 2023, que desestimó el recurso contencioso-administrativo recurso 467/2021; sentencia que casamos y anulamos.

3.-Estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo que dedujo don Domingo contra la resolución del TEAR de Baleares de fecha 29 de julio de 2021 por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 , resolución que anulamos; y anulamos parcialmente del acuerdo dictado el 22 de noviembre de 2018 por el Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación, solo en la parte que se refiere a la derivación de responsabilidad por el artículo 43.1.a) de la LGT, confirmando el resto de acto.

4.-No hacemos imposición de las costas procesales causadas en esta casación ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.