

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088858

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 142/2023, de 7 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 109/2021

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria solidaria. El Tribunal Supremo se ha pronunciado de manera recurrente, reconociendo la naturaleza sancionadora de la derivación de responsabilidad prevista en el art. 42.1.a) LGT, y lo ha hecho en consonancia con la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en las STC 76/1990, de 26 de abril de 1990 (NFJ000802) y 85/2006, de 27 de marzo de 2006 (NFJ022191). El reconocimiento de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad prevista en el art. 42.1.a) LGT por parte de la jurisprudencia se ha producido también con posterioridad a la reforma del art. 212.3 LGT por Ley 7/2012. Estando ya vigente el último párrafo del art. 212.3, LGT, el Tribunal Supremo ha mantenido su postura sobre el carácter sancionador del citado supuesto de derivación de responsabilidad, sin que se haya considerado -como concluye erróneamente la sentencia recurrida- que dicho precepto ha alterado tal naturaleza. Como ejemplo de que se considera "criterio jurisprudencial hoy unánime" pueden citarse las SSTS de 10 diciembre 2008, recurso n.º 3941/2006 (NFJ031483), de 8 noviembre 2010 recurso n.º 4941/2007 (NFJ040994); de 16 febrero 2015, recurso n.º 705/2013 (NFJ087540), de 5 de noviembre 2020 recurso n.º 1569/2018 (NFJ079700) o la de 25 de marzo 2021 recurso n.º 3172/2019 (NFJ081571). A la vista de estos pronunciamientos debe concluirse que la responsabilidad solidaria que contempla el art. 42.1.a) LGT tiene una reconocida naturaleza sancionadora, lo que conlleva que su declaración y ejecución quede sometida a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y a las reglas legales que la disciplinan: la exigencia de dicha responsabilidad impone acreditar suficientemente la concurrencia del elemento subjetivo y condicionar su ejecución a su firmeza en vía administrativa, respetando las exigencias que emanan de los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora: presunción de inocencia, culpabilidad, tipicidad, prohibición del *non bis in ídem*, etc.. Una vez esclarecido el carácter sancionador de la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT, que expresamente ratificamos, con fundamento directo en la abundantísima doctrina constitucional y de esta Tribunal, constante y reiterada, la tesis de la parte recurrente nos llevaría directamente a proclamar, como atributo inherente a tal condición sancionadora, la necesaria suspensión automática o, por mejor decir, la no ejecutoriedad de la sanción, entendiendo por tal el conjunto de deuda propiamente dicha y de sanción que se defiende al responsable por la vía del art. 42.1.a) LGT. Sin embargo, la invocada vinculación entre sanción administrativa y no ejecutoriedad no es absoluta y necesaria. Es, por el contrario, la razón de decidir de este asunto. Al efecto, la Sala considera que no es inherente a la garantía penal del artículo art. 25.1 CE, ni deriva de un modo directo de la Constitución misma, la suspensión de las sanciones administrativas como manifestación del *ius puniendi* del Estado, de un modo semejante al que rige en el Código penal para las penas. En sede judicial, la sanción no experimenta ninguna singularidad, en materia cautelar, esto es, no prolonga *per se* su inefectividad hasta la sentencia firme. Si fuera de otro modo, esto es, si la firmeza de la sanción fuera un concepto nacido *ope legis* de la presunción de inocencia, los Tribunales de justicia carecerían de todo margen posible para determinar el régimen cautelar de tales sanciones cuando fueran impugnadas judicialmente, siendo así que la realidad cotidiana, basada en la práctica de los Tribunales y en la propia jurisprudencia, nos indica justamente lo contrario. [Vid., STS de 15 de marzo de 2022, recurso n.º 3723/2020 (NFJ085603), en que decimos que la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones, establecida en el art.212.1 LGT, no es aplicable a las sanciones objeto de una derivación de responsabilidad ex art. 42.2 LGT. La mención explícita del art. 39.3 del RGRVA a las sanciones no contradice la fórmula del precepto legal, así interpretado, teniendo en cuenta la jurisprudencia de este Tribunal Supremo establecida con ocasión de la impugnación directa del mencionado reglamento, en la reforma operada en 2017. Se mantiene la naturaleza sancionadora de la conducta prevista en el art. 42.1.a) LGT, respetando nuestra doctrina y la del Tribunal Constitucional, que de modo terminante configura esa índole al art. 42.1.a) LGT, pues no de otro modo cabría calificar una conducta aplicable a quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Al margen de tal calificación, el legislador ordinario puede, en ejercicio de su libertad de configuración de la potestad legislativa, dotar de un régimen de ejecutoriedad distinto para cierta clase de actos, régimen o efectos que no se extienden a la vía jurisdiccional, y al hacerlo de ese modo, a nuestro entender, no quebranta precepto constitucional alguno y, en especial, el art. 25 CE, ya que ese efecto suspensivo o de inejecución no rige en presencia judicial, donde las sanciones se someten al régimen cautelar o suspensión común, según jurisprudencia del TS. No hay infracción del principio de igualdad

porque ambos, deudor principal y responsable, han recibido el mismo trato: régimen de suspensión común para la deuda y suspensión automática para la sanción. Hay un problema que, en verdad, queda sin resolver, que es el de que, con esa unificación del trato que la Ley de 2012 implanta, se vienen a segregar *de facto* partes indisolubles de un mismo acto, pues la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT unifica o integra en una sola deuda las dos clases de deudas de origen objeto de derivación, lo que, expresado en otros términos, significa que el responsable solidario participa junto al deudor en una deuda única, sin distinción de sus componentes primitivos. Aun así, la libertad de configuración normativa del legislador permite, según consideramos, esa regulación, esto es, alcanza a operar sobre partes diferentes de un único acto, por razón de su origen. El Tribunal establece como jurisprudencia que se reafirma la jurisprudencia existente conforme a la cual la responsabilidad indicada posee naturaleza sancionadora. Tal esencia sancionadora, sin embargo, no impide que el legislador ordinario, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los relativos a la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación -la parte derivada que consiste en deuda en sentido estricto- sea contraria a la Constitución. El inciso del art. 212.3 LGT que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, debe ser interpretado en el sentido de que se incluye -solo- en esa inejecución la parte derivada procedente de la sanción, es compatible también con el principio constitucional de igualdad, en los términos expuestos. [Vid., STSJ de la Comunidad Valenciana de 31 de julio de 2020, recurso n.º 999/2019 (NFJ081677) que se confirma]

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 179 y 212.
Constitución española, arts. 14, 24 y 31.
RD 520/2005 (RGRVA), art. 39.

PONENTE:

Don Francisco Jose Navarro Sanchis.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 142/2023

Fecha de sentencia: 07/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 109/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/01/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 109/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 142/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 109/2021, interpuesto por la procuradora doña Sofía Pereda Gil, en nombre y representación de la sociedad mercantil MAS CAMARENA SPORT, S.L., contra la sentencia nº 1557/2020, de 31 de julio, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 999/2019. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 31 de julio de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...]DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por los recurrentes, contra las resoluciones de 17 de abril de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en Sala de Suspensiones, que se consideran conformes a derecho [...]".

Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña Sofía Pereda Gil en nombre de Mas Camarena Sport, S.L., presentó escrito de 10 de noviembre de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

- Los artículos 42.1.a) y 179.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con el artículo 24.2 de la Constitución española (CE) y, particularmente, los principios de culpabilidad y de no ejecución de sanciones objeto de recurso.

- Los artículos 42.1.a) y 8.c) de la LGT en relación con el artículo 31.3 de la CE, en lo relativo al principio de reserva de ley en su aspecto material.

- Los artículos 212.3 y 233.1 de la LGT.

- Los artículos 129.1 y 130 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa -LJCA-, en relación con el artículo 24 de la CE y el derecho a la tutela judicial efectiva en su faceta de tutela cautelar en vía judicial.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 15 de diciembre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Pereda Gil, ha comparecido el 12 de enero de 2021 y el Abogado del Estado lo ha hecho el 26 de enero de 2021, ambos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 2 de febrero de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] 2.1. Reafirmar, concretar o, en su caso, modificar la jurisprudencia existente sobre si la responsabilidad tributaria solidaria contemplada en el artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación.

2.2. En el caso de que se confirme la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria referida, y, en atención a la misma, determinar si el inciso del artículo 212.3 de la LGT que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación es compatible con el principio constitucional de igualdad [...]"

2. La procuradora Sra. Pereda Gil, en nombre y representación de la entidad Mas Camarena Sport, S.L. interpuso recurso de casación en escrito de 16 de marzo de 2022, en el que se solicita lo siguiente :

"[...] que se dicte sentencia en la que, tras declarar que los principios y garantías propios de la potestad sancionadora son aplicables a la responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.1.a) LGT , se realicen los siguientes pronunciamientos:

1. Se estime el presente recurso de casación y, atendida la vulneración de las normas y jurisprudencia ya citadas, anule en su totalidad la sentencia nº 1557/2020, de 31 de julio, dictada por el TSJ de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección tercera), anulando también la Resolución del TEAR de Valencia de 17 de abril de 2019 que desestimó la reclamación nº NUM006.

2. Se reafirme como doctrina casacional la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria solidaria contemplada en el art. 42.1.a) de la Ley General Tributaria , en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación.

3. Con carácter subsidiario y para el caso de que la Sala confirme la tesis jurisprudencial y considere que la norma contenida en el art. 212.3 de la LGT no admite interpretación constitucional, se eleve cuestión de inconstitucionalidad, con el fin de que por el Tribunal Constitucional se determine si el inciso del art. 212.3) de la LGT , que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con los principios de igualdad, presunción de inocencia y culpabilidad [...]"

Cuarto.

Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 5 de mayo de 2022, donde indica:

"[...] solicitamos a esa Sala, en primer lugar, que, en interpretación de los preceptos mencionados en el auto de admisión y demás que considere aplicable:

- Modifique, teniendo presente la doctrina de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, su jurisprudencia sobre la responsabilidad tributaria solidaria contemplada en el artículo 42.1 a) LGT/2003 , en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación, considerando que la misma no tiene naturaleza sancionadora.

- Para el caso de que confirme la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria indicada y en atención a lo dispuesto en el artículo 212.3 LGT/2003, en la redacción dada al mismo por la Ley 7/2012, aplicable al caso, determine -como indica literalmente un inciso del precepto- que, en ningún caso, será objeto de suspensión automática la deuda tributaria objeto de derivación no apreciando incompatibilidad alguna de esa previsión legal con el principio constitucional de igualdad que, en caso contrario, exigiría el planteamiento de la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

- Sobre esa base, desestime el recurso formulado, confirmando la sentencia de instancia y, por ende, la resolución del TEARCV impugnada [...]"

Quinto.

Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 24 de enero de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde el punto de vista del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia que presenta, según se localiza en el auto de admisión, en reafirmar, concretar o, en su caso, modificar la jurisprudencia existente sobre si la responsabilidad tributaria solidaria contemplada en el artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación. Y en el caso de que se confirme la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria referida, y, en atención a ella, determinar si el inciso del artículo 212.3 de la LGT que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación es compatible con el principio constitucional de igualdad.

Segundo.

Una necesaria precisión inicial de orden procesal.

1.- Se recurre aquí la sentencia de 31 de julio de 2020, de la Sección Tercera de la Sala del TSJ de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso nº 999/2019, entablado contra las resoluciones del TEAR de Valencia de 17 de abril de 2019, que desestimó tres reclamaciones en piezas sobre suspensión, con dispensa de garantía, de liquidaciones de IRPF, 2013 a 2016, y del acuerdo de responsabilidad solidaria a Mas Camarena Sport, artículo 42.1.a) LGT, por obligaciones tributarias de don Ceferino. La resolución del TEAR de Valencia que decide la solicitud de suspensión nº 46-00765-2019-1, impugnada ante la Sala a quo, otorga parcialmente la solicitud de suspensión en el sentido -literal- de que "[...] las sanciones tributarias incluidas en el alcance del acuerdo de declaración de responsabilidad sí que quedan suspendidas automáticamente ope legis con dispensa de la prestación de garantías, pero no las deudas tributarias incluidas en dicho alcance, cuya suspensión procede denegar", razonamiento que conduce a un fallo estimatorio implícitamente parcial, pues se remite a los términos expuestos.

2.- Conviene aclarar que la sentencia de instancia induce a total confusión, porque resuelve en el recurso 999/2019, en realidad, sin decirlo, tres recursos que fueron objeto de acumulación mediante auto de 2 de julio de 2019, el cual no obtiene reflejo alguno en la sentencia.

En el expresado auto se identifican correctamente los recurrentes en los distintos pleitos que se acumulan: D. Ceferino y D^a Mariana, así como la mercantil MAS CAMARENA SPORT. Se trata de los recursos 999, 1000 y 1001/2019. El número del primero comprende, por razón de la acumulación, la sustanciación y resolución de los otros dos.

3.- Este tercer recurso -originariamente, 1001/2019-, fue interpuesto, a diferencia de los dos primeros, por MAS CAMARENA SPORT, y en él se impugnaba la resolución del TEAR antes identificada, que afectaba al régimen de suspensión automática de la deuda que le había sido derivada a la expresada mercantil como responsable solidario de las deudas del Sr. Ceferino. Así figura, indubitadamente, tanto en el escrito de interposición del recurso en la instancia como en la demanda.

4.- La sentencia se equivoca, induciendo a error, cuando menciona, en el encabezamiento, como recurrentes, solo, a D. Ceferino y D^a Mariana, prescindiendo de toda mención a la calidad de actora que también ostenta MAS CAMARENA SPORT, a la tampoco se refiere en la parte dispositiva, como es preceptivo; no obstante, sí se refiere a ella en el fundamento primero, al reflejar el objeto del recurso:

"[...] Son objeto de recurso tres resoluciones del TEAR de 17 de abril de 2019 que desestiman las reclamaciones NUM000, NUM001 y NUM006. Las resoluciones que se recurren han sido dictadas en pieza separada de suspensión, habiendo interesado los recurrentes la suspensión con dispensa de garantía de los acuerdos de liquidación de IRPF, ejercicio 2013 a 2016, y acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria de la mercantil MASCAMARENA SPORT S.L en virtud del artículo 42.1 a) de la LGT por obligaciones tributarias pendientes de don Ceferino, con alcance al importe de 2.575.713,83 € [...]"

5.- También es preciso recordar que la resolución del TEAR que afecta a MAS CAMARENA, objeto de impugnación - solicitud de suspensión nº 46-00765-2019-1- estimó parcialmente la reclamación de ésta sobre suspensión automática de la deuda derivada en virtud del art. 42.1.a) LGT, considerando que cabe tal suspensión, pero solo en relación con la parte de la deuda derivada consistente en la sanción, mientras que no es posible en la parte en que se traslada la responsabilidad solidaria sobre la deuda estricta. Este es el acuerdo que examina la sentencia impugnada, aunque no lo especifique con la debida claridad y precisión el fallo, que ni incorpora a los recurrentes ni los actos que se impugnan, ni a qué desestimación afecta la decisión.

6.- Dentro del cierto desorden de la fundamentación jurídica de ésta, cabría pensar que el examen de la pretensión anulatoria que ejercita MAS CAMARENA SPORT se hace en el fundamento tercero, mientras que el segundo y cuarto parecen referirse a la suspensión pedida al TEAR por los deudores principales, cuya deuda y sanciones se derivan. Ninguna precisión específica la sentencia sobre qué pretensión analiza en cada fundamento.

Dice el F.J. 3º lo siguiente:

"[...] TERCERO.- Sobre la naturaleza no sancionadora del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria.

Los demandantes refieren que el supuesto que ha dado lugar a la derivación de responsabilidad tributaria, el del artículo 42.1 a) de la Ley 58/2003, tiene naturaleza sancionadora, lo que debe dar lugar a la suspensión automática no sólo de las posibles sanciones sino también de las liquidaciones recurridas y acuerdos de derivación de responsabilidad.

Esta tesis no puede ser admitida, a la vista de lo dispuesto en el artículo 212.3 de la Ley 58/2003. Este precepto, dispone lo siguiente:

"3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley."

Los propios demandantes, en el escrito de demanda, advierten el cambio de criterio de esta Sala, en las sentencias de 27 de junio y 6 de julio de 2018 . A partir de la dicción literal del artículo transcrito, en ningún caso pueden ser objeto de suspensión automática las deudas tributarias objeto de derivación.

Por ello, se rechazan las alegaciones que realizan los demandantes con relación a la suspensión automática de las liquidaciones y acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria objeto de recurso [...]"

Vamos a partir de la base de que la respuesta a la pretensión de la sociedad aquí recurrente, ejercitada en el recurso de origen 1001/2019, objeto de acumulación, es la que se contiene en ese lacónico fundamento tercero.

Estas consideraciones aclaratorias hacen viable la preparación del recurso de casación y el auto de la Sala que lo tiene por preparado a nombre de MAS CAMARENA, pese al silencio de la sentencia sobre la condición de demandante de la citada mercantil. Por ello, con acierto, el auto de admisión corrige, en su desarrollo, esa aparente discordancia subjetiva y objetiva.

Tercero.

Hechos relevantes, sobre los que no existe disensión, en lo que se refiere al responsable solidario.

1) El auto de admisión del presente recurso de casación, adoptado el 2 de febrero de 2022, contiene una descripción de los hechos relevantes, que adoptamos como punto de partida para la resolución del asunto:

"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1º. La mercantil Mas Camarena Sport S.L. fue declarada responsable tributaria solidaria, al amparo del artículo 42.1.a) de la LGT, de la deuda correspondiente al IRPF, ejercicios 2013 a 2016, de don Ceferino.

2º. La citada entidad solicitó la suspensión del acuerdo de derivación en vía económico-administrativa que fue resuelta, en sentido denegatorio, por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 17 de abril de 2019 (en realidad, estimatorio en parte).

3º. Contra la resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el nº 999/2019 (y acumulados) ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana.

La ratio decidendi de la sentencia, en relación con la cuestión controvertida, se contiene en el fundamento de derecho tercero con el siguiente tenor literal: ... (ya se reprodujo).

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación [...]."

Cuarto.

Consideraciones jurídicas que presenta el asunto.

Prosigue el auto de admisión enunciando el marco jurídico regulador de la responsabilidad solidaria exigida y sus efectos, del modo siguiente:

"[...] TERCERO. Marco jurídico.

1. El artículo 42.1.a) de la LGT dispone:

"1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción".

· El artículo 212.3 de la LGT establece:

"Artículo 212. Recursos contra sanciones (...).

3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley".

Cuarto.

Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

"[...] 1.1. Reafirmar, concretar o, en su caso, modificar la jurisprudencia existente sobre si la responsabilidad tributaria solidaria contemplada en el artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación.

1.2. En el caso de que se confirme la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria referida, y, en atención a la misma, determinar si el inciso del artículo 212.3 de la LGT que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación es compatible con el principio constitucional de igualdad [...]."

La doctrina constitucional y del Tribunal Supremo que avalan el carácter sancionador del art. 42.1.a) viene mencionada en los escritos de preparación e interposición del recurso de casación de la parte recurrente, que extractadamente se reproduce:

"[...] La sentencia impugnada niega la naturaleza sancionadora del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, como consecuencia de lo dispuesto en el último párrafo del art. 212.3 de la LGT, según el cual "en ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación". Esta decisión se sustenta en sentencias anteriores de la misma Sala de 27 de junio y 8 de julio del 2018, que concluyen que la reforma de este último precepto por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ya no permite hablar de una consideración unitaria de la responsabilidad a partir de la naturaleza sancionadora del supuesto.

Sin embargo, esta interpretación que constituye el fundamento del fallo desestimatorio infringe los arts. 42.1.a) y 179.1, de la Ley General Tributaria, y del art. 24.2 de la Constitución Española, es inadmisibile desde el punto de vista de los principios que rigen el Derecho administrativo sancionador y contraviene la jurisprudencia vigente y la doctrina constitucional".

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado de manera recurrente, reconociendo la naturaleza sancionadora de la derivación de responsabilidad prevista en el art. 42.1.a de la LGT, y lo ha hecho en consonancia con la doctrina del Tribunal Constitucional contenida en las Sentencias 76/1990, de 26 de abril y 85/2006, de 27 de marzo.

Así en Sentencia 76/1990, de 26 de abril, analizando los arts. 38.1 -actual art. 42.1.a) -y 77.1 Ley 230/1963, el Tribunal Constitucional- concluyó lo siguiente:

"... el precepto no consagra, como ya se ha dicho, una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad solidaria allí prevista se mueve en el marco establecido con carácter general para los ilícitos tributarios por el art. 77.1 que gira en torno al principio de culpabilidad. Una interpretación sistemática de ambos preceptos permite concluir que también en los casos de responsabilidad solidaria se requiere la concurrencia de dolo o culpa aunque sea leve". Y añade:

Si la derivación, con carácter solidario, de responsabilidad en el pago de las sanciones a quienes causaron o colaboraron activamente en la realización de las infracciones tributarias, contemplada en el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003, es una manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora, ha de quedar sometida a los principios y reglas que lo presiden (...) [FJ 4º.B)].

En STC 85/2006, de 27 de marzo, el Tribunal Constitucional reitera la aplicabilidad de los arts. 24.2) y 25.1) CE al supuesto de derivación de responsabilidad recogido en el citado precepto.

"... en la medida en 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 estos 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 el art. 78 y ss. LGT, tienen naturaleza claramente punitiva, y en consecuencia la responsabilidad exigida en este caso es materialmente sancionadora".

En esta misma línea se ha manifestado reiteradamente el Tribunal Supremo. Hay que señalar que el reconocimiento de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad prevista en el art. 42.1.a de la LGT por parte de la jurisprudencia se ha producido también con posterioridad a la reforma del art. 212.3 de la LGT por Ley 7/2012. Estando ya vigente el último párrafo del art. 212.3, introducido por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha mantenido su postura sobre el carácter sancionador del citado supuesto de derivación de responsabilidad, sin que se haya considerado -como concluye erróneamente la sentencia recurrida- que dicho precepto ha alterado tal naturaleza.

Como ejemplo de que se considera "criterio jurisprudencial hoy unánime" pueden citarse las siguientes Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo:

Sentencia de 10 diciembre 2008. Rec. 3941/2006:

"...El art. 38.1 de la citada Ley de 1963 disponía después de la modificación realizada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que "Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria". En su redacción original, en cambio, disponía que "responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que dolosamente sean causantes, o de igual modo colaboren de manera directa y principal con el sujeto pasivo en las infracciones tributarias de defraudación aun cuando no les afecten directamente las respectivas obligaciones".

La modificación legislativa producida en 1985 dio lugar que el asunto llegara al Tribunal Constitucional, que dictó la sentencia 76/1990, de 26 de abril ... en la que ciertamente el Tribunal Constitucional consideró que la Ley 10/1985 no había alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el que seguía rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa...

...Pues bien, dado que el Tribunal Constitucional establece un paralelismo claro entre los artículos 38 y 77.1 de la LGT hay que reconocer que vino a admitir que la responsabilidad tenía una finalidad sancionadora ... "(FD tercero)".

Añadiendo en la Sentencia de 8 noviembre 2010. Rec. 4941/2007 que:

"... en este ámbito de la derivación de responsabilidad solidaria ... rigen las exigencias dimanantes del principio de tipicidad del artículo 25.1 de la Constitución Española " (FD segundo).

Sentencia de 16 febrero 2015. Rec. 705/2013:

"Estas previsiones legales han sido a lo largo de años objeto de un intenso debate doctrinal y jurisprudencial, pero hoy los pronunciamientos de este Tribunal Supremo [por todas, véanse las sentencias de 21 de diciembre de 2007 (casación para la unificación de doctrina 121/03 , FJ 3º), 10 de diciembre de 2008 (casación 3941/06, FJ 3º) y 8 de diciembre (es noviembre) de 2010 (casación 4941/07, FJ 2º)] y la doctrina del Tribunal Constitucional [STC 76/1990 , FJ 4º.B)] ofrecen una línea clara ... esta declaración deba atemperarse a las exigencias que derivan de los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y, por lo tanto, mediante un análisis de la tipicidad de la conducta sancionada y la culpabilidad de quien es declarado responsable a título solidario..." (FD tercero)

Sentencia de 6 julio 2015. Rec. 3418/2013:

"...El punto de partida ha de ser la reconocida naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria que contempla el artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003 ... criterio jurisprudencial hoy unánime. ... En el mismo sentido, se pronunció el Tribunal Constitucional en la STC 76/1990, de 26 de abril [FJ 4º.B)]. Por consiguiente, su declaración queda sometida a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y, por supuesto, a las reglas legales que la disciplinan. Opera aquí también, por tanto, la prohibición de bis in idem, así como la previsión del artículo 180.2 de la Ley General Tributaria... (FD segundo)".

Sentencia de 20 septiembre 2016. RCU 3521/2015 (falta de identidad):

"...La falta de concurrencia del requisito de la identidad de hechos y pretensiones (art. 96.1 LJCA), sobre la que hemos razonado ampliamente, nos releva del examen detallado acerca de la infracción legal en que, a juicio del Abogado del Estado, habría incurrido la sentencia que se pretende casar, no obstante lo cual debemos significar que en su alegato debemos significar que en su alegato -del Abogado del Estado- se prescinde de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que confiere naturaleza sancionadora a los acuerdos de la Administración que declaran la responsabilidad solidaria de las deudas tributarias de las personas o entidades "...que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria" ... hay jurisprudencia consolidada al respecto ... con la referencia a las de 10 de diciembre de 2008 (recurso de casación nº 3941/06, FJ3º), 8 de diciembre de 2010 (recurso de casación nº 4941/07, FJ 2º), y 16 de febrero de 2015 (recurso de casación nº 705/13, FJ 3º).

Cabe recordar que en esta última señalamos lo siguiente: "...Estas previsiones legales -relativas al régimen de la responsabilidad solidaria- han sido a lo largo de años objeto de un intenso debate doctrinal y jurisprudencial, pero hoy los pronunciamientos de este Tribunal Supremo ... y la doctrina del Tribunal Constitucional [STC 76/1990 , FJ 4º.B)] ofrecen una línea clara de la que pueden decantarse los siguientes criterios: ...Para que haya lugar a la responsabilidad ex artículo 38.1 debe concurrir dolo o culpa, al menos leve [...]" (FD cuarto).

Sentencias de 22 de noviembre de 2016 (recurso 3964/2015) y de 10 de julio de 2019 (recurso 4540/2017) (Díaz):

"[...] De la normativa aplicable se desprende que no nos encontramos ante una responsabilidad derivada de la infracción tributaria, que sería sancionada por el artículo 42.1.a), sino ante una responsabilidad derivada de su actuación en el levantamiento de una deuda tributaria, y con el límite cuantitativo de su participación en el levantamiento [...]"

Sentencia de 17 de septiembre de 2017 (recurso 325/2019):

"[...] Por último, tampoco obsta a la derivación de responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.1.a) LGT en el pago de la sanción impuesta a un tercero por la emisión de una factura falsa o con datos falseados -de naturaleza sancionadora, según hemos dicho en nuestra jurisprudencia precedente (sentencia de 6 de julio de 2015)- el necesario respeto de las garantías constitucionales procedimentales establecidas en el art. 24.2 CE".

Sentencia de 5 de noviembre 2020. Rec. 1569/2018:

"Al referirse al principio ne bis in ídem y examinando la derivación de responsabilidad tributaria, ex artículo 42.1.a) LGT concluye:

"El punto de partida para esa fijación debe ser la doctrina de la sentencia de 6 de julio de 2015 de esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación núm 3418/2013..." (FD quinto)".

Sentencia de 25 de marzo 2021. Rec. 3172/2019:

"...según muy reiterada y conocida doctrina jurisprudencial nuestra, la extensión a una persona ajena a la relación tributaria y a la capacidad económica gravada, de una sanción, fruto de la infracción cometida por otro, es también una sanción y le son exigibles, por imperativo constitucional (art. 25 CE) , las garantías penales de legalidad, tipicidad y culpabilidad, así como el derivado del principio de personalidad de la pena - extensible a la sanción administrativa, que participa de la misma sustancia que aquélla -...

Es una norma sancionadora especial, con arreglo a nuestra reiterada jurisprudencia, lo que implica, en una primera aproximación al caso, que si no hay dolo, no hay responsabilidad... (FD cuarto)".

[...] La Jurisprudencia ha venido insistiendo en la naturaleza sancionadora del art. 42.1.a) LGT , haciendo especial hincapié en la naturaleza sancionadora referida a la sanción impuesta al responsable solidario como consecuencia de su participación en la comisión de la infracción , dejando en un segundo plano algo esencial y que constituye el objeto del recurso aquí sustanciado: la evidente naturaleza sancionadora de la derivación de la deuda tributaria. Este es el auténtico punctum dolens. Y a él responde con precisión la Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo. A título de ejemplo citamos tres de ellas: la de 10 de diciembre de 2008 (rec. 3941/2006), la de 20 septiembre 2016 (rec. 3521/2015) y la de 25 de marzo 2021 (rec. 3172/2019).

A la vista de estos pronunciamientos debe concluirse que la responsabilidad solidaria que contempla el art. 42.1.a) de la Ley General Tributaria (anterior art. 38 de la LGT de 1963) tiene una reconocida naturaleza sancionadora, lo que conlleva que su declaración y ejecución quede sometida a los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora y a las reglas legales que la disciplinan. Lo que es lo mismo: la exigencia de dicha responsabilidad impone acreditar suficientemente la concurrencia del elemento subjetivo y condicionar su ejecución a su firmeza en vía administrativa, respetando las exigencias que emanan de los principios que presiden el ejercicio de la potestad sancionadora: presunción de inocencia, culpabilidad, tipicidad, prohibición del non bis in idem , etc..."

Prosigue la recurrente razonando de este modo en contra del criterio sustentado en la sentencia:

"4. Reconocida la naturaleza solidaria de la responsabilidad solidaria tipificada en el art. 42.1.a) LGT , el corolario lógico subsiguiente es categórico: el art. 212.3.b) , segundo párrafo, in fine LGT , es contrario al principio de igualdad (art. 14 CE) en cuanto, a diferencia de lo que ocurre con carácter general en las sanciones tributarias, impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación. Impedimento que, al no encontrar justificación que pueda calificarse como fundada y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, constituye una discriminación que vulnera los principios de presunción de inocencia (art. 24.2 CE) , culpabilidad y de no ejecución de sanciones en vía administrativa (art. 212.3 y 233.1 de la LGT).

Dispone el art. 213.3) LGT:

"[...] 3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora ...

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley".

Como señala el Auto de admisión del presente recurso:

"[...] De la dicción literal de este precepto -212.3 LGT, desde 2012- se desprende que aquellos actos de derivación de la responsabilidad dictados al amparo del artículo 42.1.a) LGT y que poseen, según la jurisprudencia citada anteriormente, naturaleza sancionadora, son ejecutivos desde que se dictan y, en lo relativo a la deuda tributaria derivada, no son susceptibles de ser suspendidos automáticamente por la interposición de recursos antes de adquirir firmeza en vía administrativa, constituyendo, de este modo, una excepción a la regla general de suspensión automática de las sanciones prevista en el artículo 212.3 de la LGT .

A la vista de lo expuesto , se plantean dudas sobre si la actual redacción del artículo 212.3 LGT afecta a la vigencia de la doctrina legal fijada por este Tribunal Supremo en lo concerniente a la naturaleza sancionadora del supuesto de responsabilidad del artículo 42.1.a) LGT , en relación con la deuda tributaria derivada y los efectos que la misma despliega.

Adicionalmente, si se confirmara la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria controvertida, cabría apreciar, también, la existencia de dudas sobre la compatibilidad de la redacción actualmente vigente del artículo 212.3 LGT con el principio constitucional de igualdad reconocido en el artículo 14 CE y, en el específico ámbito tributario, en el artículo 31.1 CE, todo ello en atención al diferente trato dispensado por aquella disposición ante situaciones que pueden considerarse semejantes. Por consiguiente, no es descartable la posibilidad de que, en su caso, resulte oportuno el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional [...]"

Sobre el principio de igualdad se aduce por el recurrente en casación:

"[...] el art. 1.1. CE propugna la igualdad como un valor superior de nuestro ordenamiento jurídico, junto a la libertad, la justicia y el pluralismo político. Esa idea de la igualdad como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico explica que su proyección tenga un doble ámbito: como principio y como derecho fundamental de la persona.

Como principio, la igualdad se erige como límite infranqueable a la acción legislativa. Tiene un destinatario claro: el poder legislativo. La primera de las Sentencias en las que el TC reconoció como destinatario de ese principio al Poder Legislativo fue la STC 22/1981, de 2 de julio (Pleno). La STC 34/1981, de 10 de noviembre (Pleno) reiteró cómo la inobservancia del principio de igualdad puede dar lugar a la declaración de inconstitucionalidad de la Ley..."

"[...] Como derecho subjetivo fundamental también encontró muy pronto respaldo constitucional: SSTC 49/1982, de 14 de julio (Sala Segunda) y 103/1983, de 23 de noviembre (Pleno).

En la STC 49/1982 el TC es rotundo:

"...como tiene con reiteración señalado este Tribunal el art. 14 de la Constitución, al establecer el principio general de que "los españoles son iguales ante la Ley" establece un derecho subjetivo a obtener un trato igual, impone una obligación a los poderes públicos, de llevar a cabo ese trato igual y, al mismo tiempo, limita el poder legislativo y los poderes de los órganos encargados de la aplicación de las normas jurídicas... Significa que a los supuestos de hecho iguales deben serles aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean iguales también y que para introducir diferencias entre los supuestos de hecho tiene que existir una suficiente justificación de tal diferencia, que aparezca al mismo tiempo como fundada y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados.

La regla general de la igualdad ante la Ley contenida en el art. 14 de la Constitución contempla, en primer lugar, la igualdad en el trato dado por la Ley o igualdad en la Ley y constituye desde este punto de vista un límite puesto al ejercicio del poder legislativo..." (F Jco. 2).

a) a supuestos de hecho iguales deben serles aplicadas consecuencias jurídicas que sean iguales, y

b) las diferencias entre supuestos de hecho iguales deben gozar de una justificación que pueda calificarse como fundada y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados.

La conclusión es doble (indica el recurrente):

a) si la derivación de responsabilidad tiene naturaleza sancionadora, el ordenamiento jurídico debe dar a quienes son responsables solidarios ex art. 42.1.a) LGT el mismo tratamiento que el ordenamiento dispensa a quienes son sujetos pasivos de una sanción tributaria.

El legislador incurre en una discriminación por omisión de la diferencia al dar el mismo tratamiento a situaciones disímiles: la no suspensión de la deuda del deudor principal (de carácter no sancionador) y la no suspensión de la deuda del responsable ex art. 42.1 a LGT (de carácter sancionador).

b) La redacción dada al art. 212.3.b), párrafo segundo, in fine, LGT, al vetar la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, introduce una discriminación que, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, no puede calificarse como fundada y razonable y, en consecuencia, vulnera el principio de igualdad.

5. El art. 212.3.b), párrafo segundo, in fine, LGT, es contrario a las exigencias derivadas del art. 31.1 CE.

La exigencia de la deuda tributaria a quien no ha realizado el hecho imponible indicativo de capacidad económica ya pone de relieve el carácter sancionador propio de la exigencia de esa deuda tributaria al responsable solidario.

Para la adecuada comprensión de este asunto, si se parte de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT -repetidamente declarada por esta Sala y también por el TC, pues basta el tenor del tipo colaborador del 42.1.a)-, la siguiente cuestión que ha de plantearse es la de si la inejecutividad de una sanción administrativa es un imperativo constitucional (del art. 25 CE) o más bien obedece a una decisión del legislador, que para determinados actos de la Administración pospone la posibilidad de ejecución a su agotamiento de la vía administrativa -utiliza la expresión el legislador de firmas en vía administrativa, en el 212, 3, 1º LGT.

Esto es, en otras palabras, hay que dilucidar si se tiene que imponer, como consecuencia, que esa deuda sea inejecutiva del mismo modo en que lo es una sanción -ex art. 212.3 LGT-, lo que afectaría a la deuda comprendida en el ámbito de esa responsabilidad (lo que la ley denomina, con escaso rigor conceptual, suspensión

automática), o cabe separar la parte de la deuda propiamente dicha que se traslada vía responsabilidad solidaria de la parte correspondiente a la sanción.

El art. 212.3, en la ley 7/2012, añade dos párrafos, en que se excluye de la suspensión automática en dos incisos:

- En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

- * Tampoco se suspenderán... las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.

- Al deudor principal se le suspende la sanción de modo automático (212.3 LGT) al interponer recursos o reclamaciones, mientras que al responsable solidario no se le suspende nunca, de forma automática, la cantidad derivada, salvo en la sanción, siendo así que la propia responsabilidad, comprensiva de deuda más sanción, es en sí misma una responsabilidad sancionadora".

Quinto.

Juicio de la Sala sobre la cuestión suscitada.

1. El enfoque del asunto dado por ambas partes y, en buena medida, propiciado por los términos en los que se pronuncia el auto de admisión, parece asociar indisolublemente dos conceptos: el de la controvertida -aquí, al menos, por el Abogado del Estado, que encuentra en este recurso una ocasión propicia para que nos separemos de nuestra doctrina al respecto- naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria exigida y tipificada en el artículo 42.1.a) LGT; y, de otro lado, el relativo a la suspensión automática de la sanción, conforme a las reglas establecidas al efecto en el artículo 212.3 de la LGT y en el art. 98.1.b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

2. Ello significa que, una vez esclarecido el carácter sancionador de la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT, que expresamente ratificamos, con fundamento directo en la abundantísima doctrina constitucional y de esta Sala Tercera, constante y reiterada, la tesis de la parte recurrente nos llevaría directamente a proclamar, como atributo inherente a tal condición sancionadora, la necesaria suspensión automática o, por mejor decir, la no ejecutoriedad de la sanción, entendiendo por tal el conjunto de deuda propiamente dicha y de sanción que se defiere al responsable por la vía del art. 42.1.a) LGT.

3. Sin embargo, la invocada vinculación entre sanción administrativa y no ejecutoriedad no es absoluta y necesaria. Es, por el contrario, la razón de decidir de este asunto. Al efecto, la Sala considera que no es inherente a la garantía penal del artículo art. 25.1 CE, ni deriva de un modo directo de la Constitución misma, la suspensión de las sanciones administrativas como manifestación del ius puniendi del Estado, de un modo semejante al que rige en el Código penal para las penas, pues su artículo 3.1 establece que "1. No podrá ejecutarse pena ni medida de seguridad sino en virtud de sentencia firme dictada por el Juez o Tribunal competente, de acuerdo con las leyes procesales". Lo veremos a continuación.

Buena prueba de que no existe esa absoluta vinculación con trascendencia constitucional ello es que, de una parte, el principio de suspensión de las sanciones administrativas, en realidad, su no ejecutoriedad en la fase revisora administrativa -por ende, también de las tributarias- no es ni siquiera coetáneo de la Constitución. Por lo que se refiere a estas últimas sanciones, el principio fue instaurado por el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, casi veinte años después de promulgada la Constitución y, con carácter general, por el art. 138.2 de la Ley 30/1992, que lo establecía para las sanciones administrativas en su conjunto. Ello significa que, hasta entonces, en la década de los noventa, ni la jurisprudencia ni la doctrina suscitaron la cuestión de alcance constitucional sobre el régimen especial de no ejecución de las sanciones hasta el agotamiento de la vía administrativa, por equiparación con las penales.

4. Pero es que, de otra parte, es más importante aún la consideración de que, en sede judicial, la sanción no experimenta ninguna singularidad, en materia cautelar, esto es, no prolonga per se su ineffectividad hasta la sentencia firme. Si fuera de otro modo, esto es, si la firmeza de la sanción fuera un concepto nacido ope legis de la presunción de inocencia, los Tribunales de justicia carecerían de todo margen posible para determinar el régimen cautelar de tales sanciones cuando fueran impugnadas judicialmente, siendo así que la realidad cotidiana, basada en la práctica de los Tribunales y en la propia jurisprudencia, nos indica justamente lo contrario.

5. Cabe mencionar al efecto la doctrina contenida en la sentencia del Pleno de esta Sala Tercera de 7 de marzo de 2005, dictada en el recurso 715/1999, que aún mantiene su doctrina, en que se afirma significativamente:

"[...] c.- En consecuencia, no hay, ya, razones técnico jurídicas para poder mantener el criterio de que la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria sin necesidad de garantía acordada en la vía administrativa o económico administrativa prolongaba, sin más, su efectividad en la vía contencioso administrativa, hasta la finalización de la misma (mediante sentencia desestimatoria sobre el fondo cuestionado), pues la frase "sin que puedan ejecutarse -las sanciones suspendidas sin garantía, se entiende- hasta que sean firmes en vía

administrativa" contenida en el artículo 35 de la Ley 1/1998 (y en los demás preceptos posteriores semejantes que hemos venido comentando) sólo puede interpretarse O BIEN como "hasta que hayan causado estado en dicha vía" (y no quepa ya otro recurso administrativo o económico administrativo), O BIEN, como máximo, "hasta que se adopte, en la vía contencioso administrativa, la pertinente resolución sobre la virtualidad de la suspensión que, concedida anteriormente, es instada, "ex novo", o reiterada, en la vía jurisdiccional (en la oportuna pieza separada), al amparo del artículo 122 y siguientes de la LJCA de 1956 ó 129 y siguientes de la LJCA 29/1998".

La sentencia cuenta con varios votos particulares de extraordinaria solidez, pero expresa el criterio mayoritario que se ha consignado en el párrafo que se ha transcrito. Llama la atención que lo que constituyó el centro del debate en aquél asunto plenario no fuese la equiparación entre sanción y pena, como manifestaciones ambas del ius puniendi, a efectos de relegar la ejecución al momento de la resolución firme -en el sentido de inamovible- por razón del principio de presunción de inocencia, lo que alcanzaría al mantenimiento de la suspensión en la vía judicial, sino que se detuvo en una cuestión jurídica de un calado notablemente menos elevado: la interpretación literal del art. 35 de la antes mencionada Ley 1/1998.

6. Cabe mencionar, además, nuestra sentencia de 15 de marzo de 2022 (recurso de casación nº 3723/2020), en que decimos que la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones, establecida en el artículo 212.1 LGT, no es aplicable a las sanciones objeto de una derivación de responsabilidad ex art. 42.2 LGT, conforme a la excepción que prevé el apartado 3.b) del precepto. La mención explícita del artículo 39.3 del RGRVA a las sanciones no contradice la fórmula del precepto legal, así interpretado, teniendo en cuenta la jurisprudencia de este Tribunal Supremo establecida con ocasión de la impugnación directa del mencionado reglamento, en la reforma operada en 2017.

Decíamos en esa sentencia que:

"[...] Por más dudas que se pudieran albergar, en un plano meramente dogmático o conceptual, acerca del acomodo del artículo 39.3 del RGRVA a la norma de rango superior, en este caso el artículo 212.3 LGT, lo cierto es que el indicado precepto reglamentario fue considerado conforme a la ley en la sentencia de esta Sala y Sección de 3 de junio de 2019, dictada en el recurso contencioso-administrativo nº 84/2018, entablado de modo directo contra determinados preceptos del citado Real Decreto 520/2005, en redacción dada por el Real Decreto 1073/2017: arts. 25.1, 39.3, 51.2 y 51.5. Como se ve, entre ellos está el artículo 39.3 a que se ha hecho referencia".

7. En suma, entendemos que la importante cuestión que ahora se plantea no puede ser zanjada por vía meramente interpretativa de la Constitución, desdeñando motu proprio la operatividad del nuevo artículo 212.3 LGT, de suerte que no encontramos razón para plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre tal norma, instaurada en la Ley 7/2012, de 29 de octubre en la fórmula excluyente de las deudas tributarias propiamente dichas del ámbito de la suspensión automática, dada la claridad del enunciado del precepto legal y la dogmática sobre la suspensión automática de las sanciones administrativas.

De lo anteriormente reflexionado derivan las siguientes conclusiones:

a) Se mantiene la naturaleza sancionadora de la conducta prevista en el art. 42.1.a) LGT, respetando nuestra doctrina y la del Tribunal Constitucional, que de modo terminante configura esa índole al art. 42.1.a) LGT, pues no de otro modo cabría calificar una conducta aplicable a quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria.

b) Al margen de tal calificación, el legislador ordinario puede, en ejercicio de su libertad de configuración de la potestad legislativa, dotar de un régimen de ejecutoriedad distinto para cierta clase de actos, régimen o efectos que no se extienden a la vía jurisdiccional, y al hacerlo de ese modo, a nuestro entender, no quebranta precepto constitucional alguno y, en especial, el art. 25 CE, ya que ese efecto suspensivo o de inejecución no rige en presencia judicial, donde las sanciones se someten al régimen cautelar o suspensión común, según jurisprudencia de todas las secciones de esta Sala tercera.

c) de lo anterior deriva como consecuencia lógica que no hay infracción del principio de igualdad porque ambos, deudor principal y responsable, han recibido el mismo trato: régimen de suspensión común para la deuda y suspensión automática para la sanción.

d) Hay un problema que, en verdad, queda sin resolver, que es el de que, con esa unificación del trato que la Ley de 2012 implanta, se vienen a segregar de facto partes indisolubles de un mismo acto, pues la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT unifica o integra en una sola deuda las dos clases de deudas de origen objeto de derivación, lo que, expresado en otros términos, significa que el responsable solidario participa junto al deudor en una deuda única, sin distinción de sus componentes primitivos. Aun así, la libertad de configuración normativa del legislador permite, según consideramos, esa regulación, esto es, alcanza a operar sobre partes diferentes de un único acto, por razón de su origen.

Sexto.

Jurisprudencia que se establece.

1. Se reafirma nuestra jurisprudencia conforme a la cual la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora.

2. Tal naturaleza sancionadora no impide que el legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad solidaria del citado art. 42.1.a) LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación -la parte derivada que proviene de deuda estricta- sea contraria a la Constitución.

3. El inciso del artículo 212.3.b), segundo párrafo, in fine, de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio constitucional de igualdad, en los términos expuestos.

Esta jurisprudencia obliga a la desestimación del recurso de casación, aun partiendo de la base de la confusión subjetiva y objetiva, acaso por desatención, creada por la sentencia de instancia, pues cabe entender racionalmente -y no se opone a ello la parte recurrente- que la sentencia de instancia desestima el recurso contencioso-administrativo nº 1001/2019 -en tanto acumulado al 999/2019- atendiendo al hecho de que la resolución del TEAR de Valencia ya había estimado en parte la solicitud de suspensión automática instada por MAS CAMARENA SPORT, como ya hemos visto, en lo relativo a la sanción del deudor principal derivada a ésta.

Séptimo.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por MAS CAMARENA SPORT, S.L., contra la sentencia nº 1557/2020, de 31 de julio, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 999/2019 (y acumulados).

3º) No hacer imposición de las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.