

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091056

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1217/2023, de 2 de octubre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8791/2021

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Derivación de responsabilidad. Carácter sancionador de la responsabilidad subsidiaria de los administradores que con su conducta omisiva o pasiva posibilitan la comisión de la infracción. La sentencia impugnada consideró que la suspensión automática con dispensa de garantías del acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del administrador de personas jurídicas por no haber realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptar acuerdos que posibilitasen las infracciones, pues este tipo de responsabilidad puede ser considerada como una sanción a los efectos de suspensión. No existen pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la naturaleza sancionadora o no del art. 43.1 a) LGT. Y, así, debemos destacar que mientras que el art. 42.1 a) LGT establece la derivación de responsabilidad solidaria a los administradores que tiene una conducta activa en la comisión de la infracción tributaria por parte de la sociedad, el art. 43.1 a) LGT posibilita la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores que con su conducta omisiva o pasiva posibilitan la comisión de la infracción. La argumentación contenida en nuestra reciente STS de 5 de junio de 2023, recurso n.º 4293/2021 (NFJ090143) permite afirmar el carácter sancionador de la responsabilidad tributaria subsidiaria, derivada a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. El art. 43.1 a) LGT contempla un supuesto de responsabilidad directamente vinculada a la infracción, de forma que presupone la comisión de infracciones tributarias por la sociedad. La Sala corrobora que, efectivamente, la vía del art. 43.1 a) LGT regula un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria de carácter sancionador desde el momento que su presupuesto es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar -como hemos expuesto- la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara. Sin perjuicio de que el art. 43.1 a) LGT se refiere también a que los administradores de hecho o de derecho hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, cabe considerar que la conducta pasiva que describe el propio auto de Admisión al analizar el artículo 43.1 a) LGT, en contraste con el comportamiento activo que denota el art. 42.1 a) LGT, no obsta a la anterior conclusión. Ambos supuestos vienen a reflejar una voluntad de no cumplir las obligaciones tributarias, pudiendo consistir esa conducta pasiva, por ejemplo, en una desatención o dejación de funciones, en particular, de los deberes de vigilancia respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, determinante o posibilitador de una preterición que, precisamente, da lugar a la infracción cometida por la sociedad. La naturaleza sancionadora del acuerdo de derivación no conlleva la suspensión automática del importe correspondiente a la deuda tributaria tal y como ya hemos puesto de manifiesto con relación al supuesto del art. 42.1 a) LGT se encuentra claramente relacionado con la responsabilidad subsidiaria del art. 43.1 a) LGT. El art. 212.3 LGT impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación. El carácter sancionador del acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria no determina en este caso la suspensión automática avalada por la sentencia de instancia. [Vid., STS de 7 de febrero de 2023, recurso n.º 109/2021 (NFJ088858)]. La Sala declara que la responsabilidad tributaria subsidiaria del art. 43.1 a) LGT posee naturaleza sancionadora. 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 tributaria subsidiaria del art. 43.1 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. El inciso del art. 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. En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina. [Vid., ATS, de 29 de junio de 2022, recurso n.º 8791/2021 (NFJ086889) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 30 de septiembre de 2021, recurso n.º 1688/2019 (NFJ085255) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 43, 212 y 233.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.217/2023

Fecha de sentencia: 02/10/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8791/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/06/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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.: 8791/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1217/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dmitry Berberoff Ayuda
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de octubre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8791/2021, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 30 de septiembre de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJCV"), en el recurso núm. 1688/2019.

Ha sido parte recurrida doña Josefa, representada por la procuradora de los Tribunales doña Laura Lucena Herráez, bajo la dirección letrada de don Francisco Jiménez Ambel.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSCV núm. 822/2021 de 30 de septiembre, que estimó el recurso núm. 1688/2019, interpuesto por la representación procesal de doña Josefa contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia (TEARV) de 24 de septiembre de 2019, en reclamación NUM000, en pieza separada de suspensión, acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación.*

1. Preparación del recurso. El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, mediante escrito de 11 de noviembre de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 30 de septiembre de 2021.

El TSJCV tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 3 de diciembre de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 29 de junio de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Reafirmar, concretar o, en su caso, modificar la jurisprudencia existente sobre si la responsabilidad tributaria subsidiaria contemplada en el artículo 43.1.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 subsidiaria 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 43.1.a) y 212.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) a la luz de los artículos 14 y 31.1 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre).

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."

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 20 de septiembre de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos

212.3 y 233.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, "BOE" núm. 261, de 30 de octubre, aplicable al caso, en relación con el artículo 43.1.a) de la LGT y de la jurisprudencia del orden civil, sobre la no asimilación, a efectos de suspensión, de la sanción y de la deuda tributaria, así como de los criterios interpretativos del artículo 12.1 LGT.

Apunta que el planteamiento que sirve de base al fallo estimatorio recurrido, que accede a la suspensión de la deuda tributaria incluida en el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT, es muy sencillo y parte de la indebida equiparación de la deuda tributaria a la sanción, a los efectos del otorgamiento de la suspensión de dicha deuda sin aportación de garantía alguna en los términos previstos en el artículo 212.3 LGT.

Considera que la justificación de la infracción denunciada debe comenzar con la reproducción de los artículos 43.1.a), 212.3 y 233.1 LGT en la redacción de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, aplicable al caso.

A partir de ellos mismos, considera que queda claro, especialmente de la simple lectura del penúltimo párrafo del artículo 212.3 LGT que, en los casos de derivación de responsabilidad en general, sea subsidiaria o solidaria, cuando dicha derivación sea objeto de recurso o reclamación por el responsable, "en ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación", extendiéndose la suspensión automática sin garantía únicamente a la sanción recurrida por el responsable (con la excepción, no obstante, del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2, como señala el último párrafo de este artículo 212.3 LGT).

Afirma que la interpretación acerca de la naturaleza de las responsabilidades tributarias y de la suspensión de la deuda tributaria asociada al acto de derivación, en lo relativo a la suspensión, choca frontalmente con la interpretación literal del artículo 212.3 LGT, para lo que no es obstáculo la interpretación sistemática postulada en el fallo, pues lo único que hace el artículo 182.2 de la LGT, integrado en efecto en el Título IV (La potestad sancionadora), Capítulo II (Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias) es recordar que responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentran entre otros, en el supuesto discutido, el del artículo 43.1.a) LGT, en los términos previstos en ese precepto y que el procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 LGT, sin que ello suponga atribuir a la deuda tributaria carácter sancionador a los efectos en este caso de la suspensión automática sin garantía de esa deuda dada la distinta naturaleza de ambos institutos.

Tampoco sirve a estos efectos, lo señalado en la STC 85/2006, de 27 de marzo, ECLI:ES:TC:2006:85 -caso en el que solo se derivó la sanción-, que sostuvo que las cantidades reclamadas a los administradores en base a la responsabilidad actualmente recogida en el artículo 43.1 a) LGT tenía una naturaleza claramente punitiva, siendo la responsabilidad exigida materialmente sancionadora.

Para el abogado del Estado no es este el caso, en el que, junto a la sanción oportuna, a la que es aplicable la suspensión automática con dispensa de garantías, existe una deuda tributaria para cuya suspensión son aplicables las reglas generales de suspensión del artículo 233 de la LGT. Afirma que ese planteamiento lo comparte también la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, a cuyo efecto invoca las sentencias de 17 de junio de 2020 recurso de casación 4186/2017, ECLI:ES:TS:2020:2176, y 4270/2017, ECLI:ES:TS:2020:2177, respecto de la clasificación de los créditos concursales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) que proceden de una declaración de responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.1 a) LGT (causante o colaborador activo en la realización de una infracción); así como la sentencia de 10 de diciembre de 2020, recurso de casación 1394/2018.

Para el abogado del Estado, la falta de naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria de administradores del artículo 43.1.a) LGT, para la exigencia de la deuda tributaria objeto de derivación, que debe reafirmarse y concretarse por esa Sala en este recurso, hace innecesario ya responder a la segunda derivada de la cuestión de interés casacional admitida que parte de una confirmación de la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria, atinente a la deuda tributaria referida y de la aplicación del inciso final del artículo 212.3 LGT que, en todo caso, impide, en general, en todos los supuestos de responsabilidad tributaria, menos en los del artículo 42.2 de la Ley -artículo 212.3, último párrafo-, la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación.

Postula como doctrina jurisprudencial que la deuda tributaria incluida en los acuerdos de derivación de responsabilidad subsidiaria de administradores de personas jurídicas del artículo 43.1.a) LGT/2003, dada su naturaleza no sancionadora, no puede ser objeto de suspensión automática con dispensa de garantías hasta que sea firme en vía administrativa, sino que está sometida a las reglas generales de suspensión, en este caso en vía económico administrativa, del artículo 233 de la LGT y 43 y siguientes del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RRVA), "BOE" núm. 126, de 27 de mayo.

Entiende que la estimación del recurso ha de llevar a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución impugnada.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La procuradora doña Laura Lucena Herráez, en representación de doña Josefa, presentó escrito de oposición de fecha 15 de noviembre de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, considera que la Abogacía del Estado omite el dato de que dicho "inciso" del art 212.3 LGT, relativo a que "en ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación", fue introducido por la ley 7/2012, de 29 de octubre, de suerte que en modo alguno guarda coherencia con toda la Ley General Tributaria, y se interpretó doctrinalmente como una agria reacción política a las importantes sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que habían sentado la naturaleza sancionadora de las derivaciones tributarias, especialmente las apoyadas en las sentencias del Tribunal Constitucional 276/2000, de 16 de noviembre, ECLI:ES:TC:2000:276, 132/2001, de 8 de junio, ECLI:ES:TC:2001:132, y, especialmente, la 85/2006.

Apunta que las presiones sobre el legislador ordinario para "retocar" la Ley General Tributaria y contestar a la jurisprudencia acerca de la suspensión automática, se apoyaban en la disociación de trato de las sanciones, que al derivarse "transferirían su esencia" también al responsable por derivación, de manera que si el objeto de derivación era una deuda ordinaria (no una sanción) conservaba o prolongaba esa condición de ordinaria o no sancionadora.

Se refiere a que al reproche de inconstitucionalidad que el Tribunal Supremo había lanzado sobre el mecanismo de la derivación, de modo que la reforma, a fuerza de ser reactiva, frente a una contundente jurisprudencia anclada en la Constitución, resulta inoficiosa en este particular. Donde el nuevo texto legal puso "por este precepto", hay que leer "por este precepto y sin perjuicio de las garantías constitucionales".

Se refiere a la sentencia 327/2022, de 15 de marzo, de la Sección Segunda de esta Sala Tercera, dictada en el recurso núm. 3723/2020, ECLI:ES:TS:2022:987, y que, en su opinión, no invoca el abogado del Estado porque si alega la existencia de esta novedosa sentencia, el interés casacional decae, por preexistencia de jurisprudencia y porque esta sentencia se ciñe a los supuestos de responsabilidad solidaria, dejando imprejuizado el asunto que nos ocupa, cual es la suspensión de las derivaciones por responsabilidad subsidiaria.

Considera que, rectamente entendida, la jurisprudencia de la Sala de lo Civil no responde a las dudas del auto de Admisión, que se asienta en la conveniencia de consolidar la equiparación que la Sala Tercera viene haciendo, atribuyéndole naturaleza sancionadora, tanto a las derivaciones de sanciones tributarias como a las que siendo "ordinarias" se derivan subsidiariamente, al socaire del art. 43.1, a) de la redacción vigente de la Ley General Tributaria.

Patrocina que la sentencia STC 85/2006 aclaró el asunto al acuñar el concepto de sanción "material", aunque formalmente no se llamara así: no solo las sanciones ocasionan derivaciones de naturaleza sancionadora, sino que toda la derivación, sea cual sea el reproche de su procedencia, es un procedimiento de naturaleza sancionador y, por ende, acotado por las garantías constitucionales del derecho administrativo sancionador, aunque no se reconozcan hijos del ius puniendi del Estado.

En cuanto a la segunda pregunta del auto de Admisión, entiende que sitúa el problema en su innegable relevancia constitucional, señalando directamente al poderoso principio de igualdad.

Focaliza el asunto en la tipificación del art. 43.1.a) LGT, por cuanto admite la responsabilidad subsidiaria para los administradores de personas jurídicas que (estas) hayan cometido infracciones. Por así decirlo, la "materia prima" es una infracción preexistente, de ahí que no pueda desairarse al art. 182 LGT que reconoce bien a las claras que estos sucesos son genuinamente sancionadores, tal y como ya reconociera la STC 76/1990, de 26 de abril, ECLI:ES:TC:1990:76, dentro del capítulo II rotulado "Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias", dentro del Título IV "Potestad sancionadora".

Mantiene que, junto al argumento sistemático, emerge el "análisis esencial", esto es, el castigo de unos actos propios sobre una capacidad contributiva ajena, lo que infiere de dos constataciones apodícticas: a) el carácter sancionador dimana de modo primario en que la derivación no tiene otra causa que un reproche por una actuación propia; el presupuesto fáctico de la responsabilidad consiste en la participación, activa o pasiva, "omisiva" concreta el auto de Admisión, en incumplimientos o la realización de infracciones tributarias atinentes a un obligado principal que exhibe, prima facie, capacidad contributiva b) se derivan también, conjuntamente, las sanciones tributarias, involucrando, por ende, al responsable subsidiario, que se ve contaminado de dolo, culpa o negligencia en el incumplimiento.

Defiende que, en la responsabilidad subsidiaria, aquí analizada, siempre está presente la componente sancionadora; o bien como un presupuesto previo sine qua non, o bien porque se le deriva directamente el importe de una sanción.

Deduca de ello una respuesta afirmativa a la primera pregunta: "la responsabilidad tributaria subsidiaria contemplada en el artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación."

Aduce que se trata de "reafirmar" lo ya definido por el Tribunal Supremo, por todas en su sentencia, 440/2021 de 25 de marzo, RCA 3172/2019, ECLI:ES:TS:2021:1158, de la que infiere como argumento irrefutable que si no

hay alguna imputabilidad subjetiva no cabe la derivación, y si hay derivación es porque hay imputación subjetiva, desentendida de la capacidad contributiva, y por ende constituye una sanción a natura sua.

En su opinión, también resultan clarificadoras, respecto del supuesto del art 43.1. a) LGT, las sentencias de 10 de diciembre de 2008, recurso 3941/2006, ECLI:ES:TS:2008:7359, y la posterior de 20 de septiembre de 2016, recurso 3521/2015, ECLI:ES:TS:2016:4144.

Acerca de la segunda pregunta del auto de Admisión, juzga comprensible que la abogacía del Estado no haya querido entrar por cuanto la Sala Tercera ya tiene sentado en una lectura compatible con la Constitución que, en la derivación tributaria subsidiaria, por tener toda ella textura sancionatoria, merece la suspensión y, en general, las medidas cautelares inherentes a su verdadera naturaleza, como -en su opinión- hizo en la sentencia de 20 de septiembre de 2016, recurso 3521/2015, que reiteraba lo razonado en la de 10 de diciembre de 2008, recurso 3941/2006.

El verdadero problema, afirma, y donde reside el interés casacional novedoso, estriba precisamente en esta cuestión, por cuanto, la respuesta negativa a la segunda pregunta redundaría en apoyo de la respuesta positiva hallada en la primera.

A fortiori, el auto de Admisión suscita, a su entender, lo que bien pudiera asimilarse a una "cuestión de inconstitucionalidad" al contraponer el principio de igualdad constitucional, frente al inciso introducido por el fisco en la reforma de 2012 de la Ley General Tributaria, esgrimiendo la potencia de la igualdad ante la ley, proclamada en el artículo 14 de la Constitución. Señala que no puede hacerse de peor condición al responsable subsidiario que al obligado principal, quien, al amparo del artículo 212.3 de la Ley ve suspendida la ejecución de la deuda tributaria, mientras el responsable subsidiario pecharía inexorablemente con ella.

Consiguientemente, postula una respuesta negativa a la segunda pregunta del auto de Admisión: "El inciso del artículo 212.3 de la LGT que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación NO es compatible con el principio constitucional de igualdad" consagrado por los artículos 14 y 31.1 de la Constitución.

Solicita que se desestime el recurso de casación sobre la siguiente doctrina jurisprudencial:

- la responsabilidad tributaria subsidiaria contemplada en el artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria posee naturaleza sancionadora, en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación,
- y, en atención a dicha naturaleza sancionadora, determinar que el inciso del artículo 212.3 de la Ley General Tributaria que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación es incompatible con el principio constitucional de igualdad.

5. Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 17 de noviembre de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 15 de marzo de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 27 de junio de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La controversia jurídica*

Se trata de determinar si es posible la suspensión sin garantías de la totalidad del importe consignado en un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria, fundamentado en el art. 43.1.a) LGT, cuando dicho acuerdo incluye no solo las sanciones sino también la deuda tributaria (cuota e intereses de demora).

El TEARV concedió la suspensión automática de la parte cualificada como sanción objeto de derivación, pero no de la parte correspondiente a la deuda tributaria.

La declarada responsable subsidiaria ha venido manteniendo la suspensión del ingreso de la totalidad de las cantidades exigidas en el acuerdo con dispensa de garantías sobre la base de entender que dicho acuerdo tiene carácter sancionador. Su tesis fue acogida por la sentencia recurrida y, frente a la misma, la Administración del Estado, recurrente en casación, niega el carácter sancionador de dicho acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria por la vía del artículo 43.1.a), postulando que la deuda tributaria no puede ser objeto de suspensión automática con dispensa de garantías, sino que está sometida a las reglas generales de suspensión.

Segundo. *El marco jurídico*

El artículo art. 43.1 LGT dispone "Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones"

Expresa el artículo 212.3 LGT:

"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 art. 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 art. 42.2 de esta Ley".

Conforme al artículo 233.1 LGT:

"1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley".

Tercero. *La argumentación de la sentencia recurrida*

La ratio decidendi de la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSCV núm. 822/2021 de 30 de septiembre sobre el particular, se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero con el siguiente tenor literal:

"Ciertamente que, con respecto a determinados supuestos de responsabilidad subsidiaria o solidaria previstos en la LGT, los de los arts. 42.1.a) y 2. a), b) y c), 43.1.a) y el del mismo artículo, pero en el inciso final de su letra c), pese a estar residenciados procedimentalmente en la recaudación, Título III, Capítulo V, Sección 3ª, y no en el procedimiento sancionador, la misma LGT considera tales responsabilidades como sancionadoras, lo cual coincide con la opinión jurisprudencial y doctrinal mayoritaria (vid STC 85/2006, a su Fº Dº 3º), porque la persona responsable bien cometió la infracción tributaria, bien participo en la cometida por otros, suponiendo tales declaraciones de responsabilidad tanto como la imposición de una sanción.

Ello conlleva, en estos supuestos de responsabilidad tributaria que resulten exigibles las garantías fundamentales del derecho sancionador.

Cabe resumir el anterior criterio de esta Sala y Sección en que, en vía administrativa o judicial cautelar relativa a una responsabilidad subsidiaria o solidaria de naturaleza sancionadora debía seguir el mismo criterio que cuando se impugnan los acuerdos sancionadores" (auto Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020, en nº 3732/20)

En consecuencia, la demanda debe estimarse" (sic).

Cuarto. *Sobre la naturaleza sancionadora del supuesto de derivación de responsabilidad tributaria por la vía del art 43. 1.a) LGT*

Como hemos puntualizado en otras ocasiones -por todas, sentencias 729/2023, de 5 de junio, rca. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2023:2655, y 537/2023, de 28 de abril, rca. 72/2021, ECLI:ES:TS:2023:1849-, ante la gran

heterogeneidad de los distintos supuestos de responsabilidad se impone la necesidad de atender a las características específicas y fundamento de cada uno de ellos.

Asimismo, en nuestra sentencia 1033/2019, de 10 de julio de 2019, rca. 4540/2017, ECLI:ES:TS:2019:2694, recordábamos que "el art. 41.1 LGT, en general, pueda tener un alcance ordenador, con vocación de generalidad, de la figura del responsable" apuntando que "[e]n realidad, si se desciende más allá del art. 41 LGT a los distintos supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria regulados en los art. 42 y 43 LGT, se advierte que las situaciones son muy diversas, y responden a finalidades bien distintas. De manera que la pretendida función de requisito general que los recurrentes pretenden descubrir en el art. 41.1 es, cuando menos, cuestionable."

Por su parte, el auto de Admisión es clarificador en cuanto a que no resulta posible establecer un tratamiento unitario a los efectos que nos ocupan, considerando también que la jurisprudencia no se ha pronunciado todavía sobre el eventual carácter sancionador de la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria, por la vía del artículo 43. 1.a) LGT:

"En relación con la derivación de responsabilidad solidaria a los administradores al amparo del artículo 42.1.a) LGT, así como su precedente normativo contenido en el artículo 38.1 de la Ley General Tributaria de 1963, la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado, de manera recurrente, reconociendo que posee una naturaleza sancionadora, en consonancia con las sentencias del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 (STC 76/1990, ECLI:ES:TC:1990:76) y de 27 de marzo de 2006 (STC 85/2006, ECLI:ES:TC:2006:85).

Así se declaró, entre otras, en las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2008, FJ 3º, (rec. 3941/2006, ECLI:ES:TS:2008:7359), de 8 de diciembre de 2010, FJ 2º, (rec. 4941/2007, ECLI:ES:TS:2010:6125), de 6 de julio de 2015, FJ 3º, (rec. 3418/2013, ECLI:ES:TS:2015:3318), de 20 de septiembre de 2016, FJ 4º, (rec. 3521/2015, ECLI:ES:TS:2016:4144) y 5 de noviembre de 2020, FJ 5º, (rec. 1569/2018, ECLI:ES:TS:2020:3742).

No existen pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre la naturaleza sancionadora o no del artículo 43.1.a) LGT. Y, así, debemos destacar que mientras que el artículo 42.1.a) LGT establece la derivación de responsabilidad solidaria a los administradores que tiene una conducta activa en la comisión de la infracción tributaria por parte de la sociedad, el artículo 43.1.a) LGT posibilita la derivación de responsabilidad subsidiaria a los administradores que con su conducta omisiva o pasiva posibilitan la comisión de la infracción.

Se gradúa la responsabilidad en solidaria o en subsidiaria en función de la conducta activa o pasiva del administrador en relación con la comisión de la infracción tributaria por parte de la sociedad [...]"

Sin embargo, la argumentación contenida en nuestra reciente sentencia -ya citada- 729/2023, de 5 de junio, rca. 4293/2021, ECLI:ES:TS:2023:2655, permite afirmar el carácter sancionador de la responsabilidad tributaria subsidiaria, derivada a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Poníamos de manifiesto en la sentencia 729/2023 de 5 de junio:

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

El supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT requiere la existencia de un requisito objetivo, como es la condición de administrador del responsable y la existencia de infracciones tributarias cometidas por la sociedad mercantil, y de un requisito subjetivo, consistente en la concurrencia de una conducta culpable del responsable, conducta que sería determinante de la comisión de las infracciones tributarias por la sociedad.

Suele imputarse al administrador el no haber realizado los actos necesarios, de su incumbencia, para cumplir las obligaciones tributarias que se infringieron, o bien haber consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependieran, e incluso haber adoptado acuerdos que posibilitasen la comisión de tales infracciones, siendo la prueba de la existencia de los requisitos objetivo y subjetivo a cargo de la Administración.

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

Tal y como recoge el auto de admisión de la Sección Primera, el Tribunal Supremo no se ha pronunciado aún sobre el particular interrogante que suscita este recurso ni sobre el repetido artículo 43.1.a) de la vigente Ley General Tributaria que dio amparo a la responsabilidad derivada a los recurrentes, sin embargo, sí lo ha hecho en repetidas ocasiones sobre el precepto equivalente contenido en la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963. Así, en la sentencia de 9 de abril de 2015, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina 1997/2013

(ECLI:ES:TS:2015:1491), se hace un resumen de la jurisprudencia de esta Sala sobre el antiguo artículo 40.1 LGT de 1963:

"Así, en la Sentencia de esta Sala de 30 de junio de 2011 (recurso de casación 2294/2009), se dio respuesta al tercer motivo de casación, en el que se alegaba infracción del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 y de la jurisprudencia aplicable por entender que el acuerdo de derivación adolecía de falta de motivación al no reflejar la conducta ilícita en la que incurrió el administrador y ello a través del Fundamento de Derecho Cuarto, en el que se dijo:

"Con relación a los requisitos que exige el art. 40.1, párrafo primero, de la LGT, para derivar la responsabilidad a los administradores esta Sala ha señalado en la Sentencia de fecha 25 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 1597/2005) que de la lectura del art. 40.1 de la LGT "se desprende que la derivación de responsabilidad se fundamenta en dos causas distintas: una, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la persona jurídica, originador de infracciones tributarias simples o graves. Dos, por la existencia de obligaciones tributarias "pendientes", en el supuesto de que la persona jurídica haya cesado en su actividad.

En el primer supuesto, se exige la declaración administrativa de la existencia de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador, dado que, como sujeto pasivo, es la responsable principal del incumplimiento tributario; de forma que, declarada tal responsabilidad, queda expedita la vía de derivación de responsabilidad a los administradores, que hubieren obrado, en principio, con pasividad o consentido el incumplimiento, declarado como infracción simple o grave.

(...)

El incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El administrador de la sociedad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función" (FD Sexto). [En el mismo sentido, Sentencia de 25 de febrero de 2010 (rec. cas. núm. 5120/2004), FD Primero].

De igual forma, esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha entendido, y ya con respecto a la responsabilidad subsidiaria regulada en el citado art. 40.1, párrafo primero, de la LGT de 1963, que: "(1º) la responsabilidad alcanza a quienes tuvieron la condición de administradores al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo; (2º) la imputación de responsabilidad es consecuencia de los deberes normales en un gestor, siendo suficiente la concurrencia de la mera negligencia; y (3º) si de la naturaleza de las infracciones tributarias apreciadas se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron "deja de sus funciones" y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, la atribución de responsabilidad subsidiaria resulta correcta, al existir un nexo causal entre dichos administradores y el incumplimiento de los deberes fiscales por parte del sujeto pasivo, que es la sociedad" [Sentencia de 18 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 1787/2005), FD Quinto; en idéntico sentido, Sentencias de 17 de marzo de 2008 (rec. cas. núm. 6738/03), FD Octavo ; de 20 de mayo de 2010 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 10/05), FD Quinto; de 20 de enero de 2011 (rec. cas. núms. 2492/2008 (RJ 2011, 479) y 4928/2008), FD Tercero].

También hicimos notar en la Sentencia de 1 de julio de 2010 (rec. cas. núm. 2679/2005) que, como ya se dijo en "la sentencia de la Sala Tercera de 31 de mayo de 2007 (RJ 2007, 4871) (rec. casación unif. doctrina núm.. 37/2002), los administradores responsables serán quienes tuvieron esa condición al cometerse la infracción, aunque posteriormente hubieran cesado en el cargo" (FD Cuarto)"

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

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

Ello es consecuencia de que la Ley General Tributaria en su artículo 43.1.a), como se ha expuesto, recoge un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la infracción, que se basa en la comisión de infracciones tributarias por la sociedad. Así ha sido admitido, incluso, por los tribunales económico-administrativos, pudiendo citarse al efecto la resolución del TEAR de Madrid de 22 de diciembre de 2020, en la que razona que la falta de motivación de los acuerdos sancionadores notificados en su día a la sociedad basta para anular la declaración de

responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT, notificada al administrador de la sociedad, y concluye en los siguientes términos:

"[...] La falta de motivación de las sanciones de origen hace innecesario la valoración del grado de negligencia imputable al Administrador en relación a las infracciones cometidas por la sociedad, y es suficiente por sí misma para anular el acuerdo de declaración de responsabilidad".

En este sentido, apreciada por la Sala de instancia la falta de motivación de la culpabilidad en la resolución sancionadora, no puede limitarse a excluir del acuerdo de derivación de responsabilidad la sanción impuesta y confirmar la derivación de la liquidación, pues no existe el presupuesto que habilita la derivación de responsabilidad ex artículo 43.1.a) LGT, que no es otro que la existencia de una infracción imputable al declarado responsable.

En definitiva, una vez verificada la inexistencia de una infracción tributaria lícitamente sancionada en la que hubieran participado los administradores de la sociedad, no existía el presupuesto de hecho del que surge la atribución de responsabilidad subsidiaria que, con fundamento en la modalidad de art. 43.1.a) LGT, les había sido derivada."

De cuanto se ha expuesto no cabe sino corroborar que, efectivamente, la vía del artículo 43.1 a) LGT regula un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria de carácter sancionador desde el momento que su presupuesto es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar -como hemos expuesto- la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara.

Sin perjuicio de que el artículo 43.1.a) LGT se refiere también a que los administradores de hecho o de derecho hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones, cabe considerar que la conducta pasiva que describe el propio auto de Admisión al analizar el artículo 43.1 a) LGT, en contraste con el comportamiento activo que denota el artículo 42.1 a) LGT, no obsta a la anterior conclusión. Ambos supuestos vienen a reflejar una voluntad de no cumplir las obligaciones tributarias, pudiendo consistir esa conducta pasiva, por ejemplo, en una desatención o dejación de funciones, en particular, de los deberes de vigilancia respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, determinante o posibilitador de una preterición que, precisamente, da lugar a la infracción cometida por la sociedad.

Más allá de que se refiere a un supuesto en el que los conceptos derivados respondían exclusivamente a sanciones, la perspectiva expuesta se refleja también en la referida sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo, ECLI:ES:TC:2006:85.

Ahora bien, como expondremos en el siguiente Fundamento de Derecho, la naturaleza sancionadora del acuerdo de derivación no conlleva la suspensión automática del importe correspondiente a la deuda tributaria tal y como ya hemos puesto de manifiesto con relación al supuesto del artículo 42.1 a) LGT que, como hemos visto, se encuentra claramente relacionado con la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 a) LGT.

Quinto. *El artículo 212.3 LGT impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación*

El carácter sancionador del acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria no determina en este caso la suspensión automática avalada por la sentencia de instancia.

En efecto, así se concluye por la remisión a nuestra sentencia 142/2023, de 7 de febrero, rec. 109/2021, ECLI:ES:TS:2023:408, en la que el pronunciamiento revisado en casación procedía también de la Sala de Valencia, aunque, en aquella ocasión rechazó la pretensión de suspensión de la totalidad del importe derivado a través de un acuerdo fundamentado en el artículo 42.1 a) LGT.

Es de notar que la controversia en aquel recurso de casación se planteó en términos similares a los del presente si bien, a diferencia de lo que aquí ocurre, en el que el precepto concernido es el artículo 43.1.a) LGT, en el asunto resuelto por la sentencia 142/2023, de 7 de febrero, se nos interrogaba 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 caso de que se confirmara la misma (como así efectivamente hicimos) se trataba de dilucidar a continuación si, sobre la base de dicho carácter sancionador, 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.

Pues bien, en la sentencia 142/2023, de 7 de febrero, rec. 109/2021, nos pronunciamos en los siguientes términos:

"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 penas.

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 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.

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 [...], como ya hemos visto, en lo relativo a la sanción del deudor principal derivada a ésta."

Sexto. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

1. La responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.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 tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la 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.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina.

En consecuencia, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de doña Josefa contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de 24 de septiembre de 2019, reclamación NUM000, pieza separada de suspensión, acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

Séptimo. *Costas*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, 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. Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia.
2. Estimar el recurso de casación 8791/2021 interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm. 822/2021 de 30 de septiembre, en el recurso núm. 1688/2019, sentencia que se casa y anula.
3. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1688/2019, interpuesto por la representación procesal de doña Josefa contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia de 24 de septiembre de 2019, reclamación NUM000, pieza separada de suspensión, acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.
4. Sin costas.

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.