

La inexigibilidad del pago de sanciones no firmes a los responsables del artículo 42.2 a) de la LGT

Análisis de la [STS de 8 de abril de 2021, rec. núm. 1107/2020](#)

Nuria Puebla Agramunt

*Doctora en Derecho por la UCM
Abogada del ICAM*

Extracto

A continuación comentamos la Sentencia de 8 de abril de 2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, del Tribunal Supremo, en el recurso de casación 1107/2020, interpuesto por la Abogacía del Estado, frente a Sentencia de la Sección 7.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que había estimado el recurso planteado por un responsable del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003. La cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en determinar si es posible derivar al responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada por el obligado principal y, por estar, por ello, automáticamente suspendida en periodo voluntario. También fue objeto de recurso precisar (si es que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa) cuándo se inicia el periodo ejecutivo y, por tanto, cuándo pueden intervenir los órganos de recaudación –a los efectos de determinar el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad–, en los supuestos en los que, contra el acuerdo de imposición de sanción, se haya interpuesto, como aquí acontece, recurso.

1. Supuesto de hecho

Con fecha 18 de junio de 2020, la sección de admisiones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS) consideró que un asunto, sobre el que se había preparado recurso de casación, tenía interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Al recurso se le dio número 1107/2020 y con fecha 8 de abril de 2021 se ha dictado la Sentencia (NFJ081847), de la que ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

La cuestión que presentaba interés casacional era ciertamente muy interesante y consistía en discernir si es posible que los órganos de recaudación deriven y exijan, al responsable solidario, una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa, por haber sido impugnada por el obligado principal.

Ha de precisarse que el caso que se presentaba en casación se trataba de una derivación de responsabilidad, dictada por una Dependencia Regional de Recaudación, al amparo del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), para la exigencia al responsable, exclusivamente, de sanciones del deudor principal.

2. Doctrina del tribunal

La primera cuestión suscitada (determinar si es posible derivar, al declarado responsable solidario, una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa, por haber sido impugnada y estar, por ende, automáticamente suspendida en periodo voluntario), la Sala decide que ha de ser resuelta en sentido positivo, atendiendo a que, en el caso examinado, la declaración de responsabilidad solidaria se produjo por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT.

Ni el artículo 42.2 a) de la LGT aplicado ni los artículos 174 y 175 de la LGT exigen, para el supuesto de derivación de sanciones, que las sanciones hayan ganado firmeza en vía administrativa, por lo que, acudiendo a un criterio de interpretación gramatical de las normas en juego, la sentencia concluye que la ley no requiere, para que se pueda dictar un acuerdo de derivación de responsabilidad, que la sanción derivada haya ganado firmeza para el deudor principal.

Todo ello ha de entenderse, obviamente, sin perjuicio de que la sanción no pueda ser exigida y, por tanto, deba continuar suspendida, hasta que sea firme en vía administrativa. Es decir, que esta sanción, que no es firme en sede del obligado principal, se puede incluir en el alcance de la responsabilidad, pero no se puede exigir su pago al responsable si está suspendida.

Respecto de la segunda cuestión que presentaba interés casacional objetivo, la Sala contesta que, en los supuestos en los que, contra el acuerdo de imposición de sanción, se interponga recurso (de reposición o cualquier otro procedente en derecho), como el periodo ejecutivo, no se iniciará hasta la firmeza de la sanción en vía administrativa, ello determinará quién será el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad. De manera que, si no ha comenzado el periodo ejecutivo, porque la sanción está suspendida y se encuentra en periodo voluntario de pago, los órganos de recaudación no pueden ser competentes para dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad.

3. Comentario crítico

Como sabemos, cuando sobre un asunto no hay jurisprudencia, entendida esta en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil, se aplica la presunción de interés casacional objetivo del artículo 88.3 a) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), de manera que, en principio, si se invoca correctamente este motivo, el recurso debe ser admitido, porque legalmente el interés casacional objetivo se presume. Aquí, al no haber jurisprudencia, el abogado del Estado tenía relativamente fácil que se le admitiera recurso de casación.

Pero, en este caso, además, el Auto de admisión de 18 de junio de 2020 (rec. núm. 1107/2020 –NFJ078323–), del que fue ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, entendió que concurrían otros dos motivos para admitir el recurso de casación, en los que ya no aplica la presunción, a saber: que la doctrina fijada por la Sala de instancia podía ser gravemente dañosa para los intereses generales (y por ello encajaría en el art. 88.2 b) LJCA); y además, que la cuestión planteada afectaba a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto del proceso, al tratarse de la interpretación de normas relativas a los procedimientos tributarios y ser potencialmente numerosos los supuestos iguales al planteado y a los que se podría extender (motivo por el que se subsumiría en el art. 88.2 c) LJCA).

Estas dos últimas constituyen dos razones por las que el tribunal de casación puede (o no) apreciar que existe interés casacional objetivo. En este caso, se consideró que sí, y el auto entendió conveniente un pronunciamiento del TS que esclareciera las cuestiones objeto de casación, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (arts. 9.3 y 14 Constitución).

Como reconoce el auto de admisión, sobre la primera cuestión ya se había admitido otro recurso de casación (rec. núm. 8115/2019 –NFJ078076–), considerando que la pregunta presentaba interés casacional objetivo.

Y en cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas, el auto había admitido que el TS no había abordado aún un asunto que tratara sobre los límites de la competencia entre los órganos de liquidación y recaudación en los procedimientos de derivación de responsabilidad solidaria, cuando se tratara de expedientes sancionadores, suspendidos por haberse interpuesto el recurso o reclamación correspondiente. De modo que, sin duda, el recurso debía ser admitido.

La cuestión que presentaba interés casacional era ciertamente muy interesante: ¿es posible derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa, por haber sido impugnada en periodo voluntario por el obligado principal y estar, por ello, automáticamente suspendida? Y ¿es en ese caso competente el órgano de recaudación?

Conviene insistir en que el asunto se refiere a un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria muy especial, la del artículo 42.2 a) de la LGT, y que, además, el objeto de la extensión de la responsabilidad solidaria se circunscribía a las sanciones tributarias; es decir, que se dictó para la exigencia, exclusivamente, de las sanciones.

Como es sabido, una de las especialidades del artículo 42.2 a) de la LGT consiste en que, ex artículo 174.5 de la LGT, en relación con el artículo 212.3 de la misma ley, aunque se recurran por el responsable, no se suspenden las sanciones que a este se le derivan. Así, aunque el acuerdo de derivación de responsabilidad consista, como en el caso de autos, exclusivamente en sanciones, estas no quedan automáticamente suspendidas para el responsable, por el hecho de que este haya interpuesto recurso contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, ya que la LGT expresamente excluye las sanciones, derivadas en virtud del artículo 42.2 a) de la LGT, de la suspensión automática y sin garantías propias del artículo 212.3 de la LGT¹.

Lo que el recurrente planteó ante la Sala de instancia fue incompetencia del órgano de recaudación para dictar el acuerdo, toda vez que las sanciones, al tiempo de dictarse este, estaban suspendidas.

La Sala parte de la interpretación conjunta de los artículos 161, 213.3 y 174.2 de la LGT: como la sanción está suspendida, no ha nacido el periodo ejecutivo y no se iniciará este hasta el día siguiente al vencimiento del periodo voluntario de pago. Por tanto, el pago de la sanción, inexigible para el obligado principal, también lo es para el responsable.

Aclarado lo anterior, en efecto, surge la pregunta de si no sería incompetente el órgano de recaudación, en la medida en que, si las sanciones estaban suspendidas, quien tendría la potestad para exigir las, por la vía de la declaración de responsabilidad, debería ser el órgano de liquidación, y no el de recaudación.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional y el Tribunal Económico-Administrativo Central le habían contestado al recurrente que el hecho de que las sanciones impuestas al

¹ Una crítica a esta regulación puede verse en Puebla Agramunt (2020, p. 218):

[...] a mi juicio, el legislador es consciente de que está mermando derechos de un procedimiento sancionador, porque este es un artículo inserto en el Capítulo IV de la Ley General Tributaria, dedicado al Procedimiento sancionador en materia tributaria y que lleva por título Recursos contra sanciones, y a pesar de todo, impide expresamente que el responsable pueda obtener, con ocasión de la impugnación del acuerdo de derivación de responsabilidad que incluya sanciones, la suspensión automática de las sanciones que se le imponen por la vía de la derivación.

deudor principal se encontraran recurridas, no era obstáculo para derivar la responsabilidad por el órgano de recaudación, y que ello era así con independencia de que la ejecución de las sanciones se encontrara suspendida.

La Sala de instancia, Sección 7.^a, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, no comparte este planteamiento, entendiendo que, si las sanciones que conforman el alcance del acuerdo de declaración de responsabilidad están suspendidas por la propia Administración, en sede del sujeto infractor, es el órgano de liquidación y no el de recaudación el competente para dictar el acuerdo.

El recurso de casación lo plantea el abogado del Estado, y la Sección 2.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS no estima su recurso. Tomando como referencia lo que ya había dicho en su previa y muy reciente también Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–), sobre la naturaleza de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT cuando se derivan sanciones al menor de edad², y considerando que la actuación que se le imputa, y por la que se le responsabiliza, es la de ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago, con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, y que solo se le están derivando sanciones, la Sala razona que, ni el artículo 42.2 a) de la LGT, ni los artículos 174 y 175 de la misma ley exigen, para el supuesto de derivación de sanciones, que las sanciones hayan ganado firmeza en vía administrativa, por lo que acudiendo a un criterio de interpretación gramatical se puede concluir que el acuerdo de derivación de responsabilidad no exige que la sanción haya ganado firmeza para el deudor principal.

Ahora bien, argumenta la sentencia, ello no quiere decir que las sanciones, suspendidas automáticamente en sede del deudor principal que las recurrió, puedan ser exigidas de pago al responsable, por mucho que el artículo 174.5 de la LGT establezca que, para este, no cabe la suspensión automática y sin garantías de las sanciones derivadas. En palabras de la Sala:

[...] en los supuestos de declaración de responsabilidad solidaria realizados al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, no existe obstáculo legal alguno para derivar al declarado responsable solidario una sanción que no ha adquirido firmeza en vía administrativa por haber sido impugnada y, por ende, automáticamente suspendida en periodo voluntario, sin perjuicio de que la sanción no pueda ser exigida y deba continuar suspendida hasta que sea firme en vía administrativa.

No lo dice la sentencia, pero, habiendo dejado claro el TS que las sanciones no firmes en vía administrativa pueden ser objeto de derivación de responsabilidad, al amparo del artículo 42.2 a) de la LGT, pero que no puede exigirse su pago, mientras continúen suspendidas, parece evidente, a mi juicio, que, en estos casos, el responsable que, por su parte,

² Véase el comentario a la misma de Banacloche Palao (2021).

impugne el acuerdo de derivación de responsabilidad, no tenga que aportar garantías para suspender la ejecución del mismo.

Por otra parte, con esta sentencia, se suaviza el efecto poco ecuánime que se puede deducir de este precepto, que hace de peor condición al responsable del artículo 42.2 a) de la LGT, que al sujeto que en su día cometió la infracción, pues al menos este último, por efecto de la presunción de inocencia, puede impugnar las sanciones sin pagar previamente su importe. Pero el responsable del artículo 42.2 de la LGT, a quien esta ley no quiere considerar beneficiario del principio de presunción de inocencia –porque no se entiende que haya cometido ninguna infracción, sino que se argumenta que en realidad solo responde de ella como garante–, no puede obtener la suspensión sin garantías de las sanciones que se le exigen. Al menos, gracias a lo que aclara esta sentencia, si la sanción derivada no es firme para el obligado principal, tampoco se puede exigir su pago al responsable.

La segunda cuestión que se plantea en el recurso de casación es cuándo se inicia el periodo ejecutivo y, por tanto, cuándo comienza la intervención de los órganos de recaudación, a los efectos de determinar el órgano competente para dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad en estos casos en los que, contra el acuerdo de imposición de sanción, se ha interpuesto recurso.

La sentencia entiende que:

[...] la respuesta a dicha cuestión nos la da, con carácter general y entre otros preceptos, el artículo 174.2 de la LGT, que atribuye la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad al órgano de liquidación en los casos en que la declaración se efectúe con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago.

Efectivamente, el punto que determina, conforme al artículo 174.2 de la LGT, que se ceda la competencia del órgano de liquidación, en favor del órgano de recaudación, es el vencimiento del periodo voluntario de pago del deudor principal, iniciándose el periodo ejecutivo, conforme al artículo 161 de la LGT, el día siguiente al vencimiento del plazo establecido para el ingreso en voluntaria.

Cuando se deriva la responsabilidad solidaria por el pago de sanciones, debe acudir a la regla especial del artículo 212.3 de la LGT que dispone que la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción determina que la ejecución de la sanción quede automáticamente suspendida en periodo voluntario hasta que sea firme en vía administrativa. Ello quiere decir que, tratándose de sanciones, el periodo ejecutivo se inicia con la firmeza en vía administrativa. Nunca antes.

En consecuencia, si contra el acuerdo de imposición de sanción del infractor se interpuso recurso, las sanciones quedaron inmediatamente suspendidas y, por consiguiente, el pe-

riodo ejecutivo no se pudo haber iniciado, ya que aquella sanción no alcanzó firmeza en vía administrativa.

Ello conduce a concluir que el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad no pueda ser el órgano de recaudación. La Sala de instancia, que había concluido que el órgano competente para dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad era el órgano de inspección, estaba acertada.

Una sentencia importante, en definitiva, la que tengo la oportunidad de comentar, porque insiste en la naturaleza sancionadora de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT cuando lo que se derivan son sanciones, y que resuelve en consecuencia.

Aunque confieso que sigo sin comprender por qué debemos aceptar que un infractor pueda beneficiarse de la suspensión automática y sin garantías de las sanciones, como trasunto de la presunción de inocencia del artículo 24 de la Constitución, y que no pueda gozar de ella, sin embargo, el responsable³. Pues no nos olvidemos que, en el caso resuelto por la sentencia, las sanciones del obligado principal se encontraban impugnadas y suspendidas. Pero cuando ello no haya acontecido, el responsable de esas sanciones sí que podrá ser conminado al pago, sin que la LGT le permita la suspensión automática y sin garantías que, sin embargo, sí le permite al infractor.

Esta discriminación legal, a mi juicio, no tiene una justificación razonable, ya que al sujeto al que se le exija una sanción, vía responsabilidad, en realidad se le está sancionando, como sin duda han reconocido, tanto el Tribunal Constitucional⁴, como el TS⁵.

Referencias bibliográficas

Puebla Agramunt, Nuria. (2020). *La deriva de la responsabilidad tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi.

Banaclache Palao, Carmen. (2021). No cabe derivar la responsabilidad solidaria por

ocultación de bienes del artículo 42.2 a) de la LGT a los menores de edad. (Análisis de la STS de 25 de marzo de 2021, rec. núm. 3172/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460.

³ Sobre esta cuestión se pronunciará próximamente el TS, cuando resuelva el recurso de casación 3723/2020, admitido por Auto de 17 de diciembre de 2020 (NFJ082279).

⁴ Véase, por todas, Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191).

⁵ Véase, por todas, Sentencia del TS de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–).