

Al responsable del artículo 42.2 de la LGT no le es aplicable la suspensión automática cuando recurre las sanciones derivadas

Análisis de la [STS de 15 de marzo de 2022, rec. núm. 3723/2020](#)

Carmen Banacloche Palao

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

URJC (España)

Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de marzo de 2022 estima el recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la Sentencia 476/2020, de 4 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que se casa y anula. Asimismo, desestima el recurso contencioso-administrativo número 1250/2018 presentado por el responsable contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 24 de mayo de 2018, que inadmitió a trámite la solicitud de suspensión automática presentada contra el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT), por importe de 72.600 euros. El TS establece como doctrina jurisprudencial que la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones, establecida en el artículo 212.1 de la LGT no es aplicable a las sanciones objeto de una derivación de responsabilidad ex artículo 42.2 de la LGT. No obstante, admite la posibilidad de que el responsable solicite la suspensión del acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del artículo 42.2 de la LGT, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión.

1. Supuesto de hecho

Tras una derivación de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT), la responsable solidaria solicitó la suspensión de la ejecutividad del acuerdo de derivación de responsabilidad por importe de 72.600 euros, solicitud que fue inadmitida a trámite por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 24 de mayo de 2018.

Contra dicha resolución interpuso recurso número 1250/2018, contencioso-administrativo, el cual fue parcialmente estimado por Sentencia 476/2020, de 4 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana (NFJ082280). La sentencia del tribunal valenciano reconoció la suspensión cautelar de la deuda tributaria proveniente de acuerdos sancionadores, considerando, en cambio, improcedente la suspensión de la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT con respecto a aquellas deudas que no provenían de tales acuerdos (deudas tributarias *stricto sensu*).

La Abogacía General del Estado interpuso ante el Tribunal Supremo (TS) recurso de casación número 3723/2020, en nombre de la Administración General del Estado, que fue admitido por Auto de 17 de diciembre de 2020 (NFJ082279). En dicho auto se apreció la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en los siguientes términos: «Determinar si la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias prevista en el artículo 212.3 LGT ha de aplicarse a las sanciones que constituyan el objeto de una derivación de responsabilidad ex art. 42.2 LGT».

2. Doctrina del tribunal

La sentencia de instancia impugnada había estimado parcialmente el recurso interpuesto por la responsable solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT, admitiendo el efecto automático de la suspensión respecto a aquella parte de la deuda derivada que procedía de sanciones impuestas al deudor principal y objeto de derivación.

El fundamento jurídico de la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana se encuentra en el artículo 212.3 de la LGT, según el cual,

la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico-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.

En el mismo sentido, el artículo 233 de la LGT prevé que «si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías».

El tribunal valenciano analiza, con carácter previo, si una declaración de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora. Y lo hace porque interpreta que si la respuesta fuera afirmativa, quedaría habilitada la suspensión cautelar de su ejecutividad, dentro de un procedimiento económico-administrativo, sin necesidad de aportar garantías.

La conclusión a la que llega el TSJ de la Comunidad Valenciana, con base en lo establecido en el artículo 182 de la LGT¹, es que determinados supuestos de responsabilidad, entre los que se encuentra el regulado en el artículo 42.2 a) de la LGT (los otros casos serían los contemplados en los arts. 42.1 a), 42.2 b) y c), 43.1 a) y c) inciso final LGT), pese a estar residenciados formalmente en la recaudación (título III, capítulo V, sección 3.^a, subsección 1.^a LGT) y no en el procedimiento sancionador, son calificados por la propia LGT como sancionadores (el art. 182, titulado «Responsables y sucesores de las sanciones tributarias», está incardinado en la sección 1.^a denominada «Sujetos responsables de las infracciones

¹ Artículo 182. *Responsables y sucesores de las sanciones tributarias.*

1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta Ley.

3. Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras.

Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta Ley.

tributarias», dentro del capítulo II regulador de las «Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias», en el título IV LGT, dedicado a la «Potestad sancionadora»).

Dicha interpretación coincide, según expresa la sentencia de instancia, con la opinión jurisprudencial y doctrinal mayoritaria (citando, por todas, la Sentencia del Tribunal Constitucional –TC– 85/2006, de 27 de marzo –NFJ022191–, FJ tercero), en cuanto que la persona responsable o bien cometió la infracción tributaria de la que se le hace responder, o bien participó en la cometida por otros, **suponiendo tales declaraciones de responsabilidad tanto como la imposición de una sanción**. Por ello, de conformidad con el criterio del TSJ de la Comunidad Valenciana, en estos supuestos de responsabilidad resultan exigibles las garantías fundamentales del derecho sancionador. Y es criterio de dicho tribunal que, en vía administrativa o judicial, la decisión cautelar relativa a una responsabilidad subsidiaria o solidaria de naturaleza sancionadora debe surtir los mismos efectos que cuando se impugnan los acuerdos sancionadores.

La modificación legal que la Ley 7/2012, de 29 de octubre (dictada, dicho sea de paso, en el marco de las actuaciones legislativas de intensificación en la prevención y lucha contra el fraude fiscal), introdujo en el artículo 212.3 de la LGT², excluyendo del efecto suspensivo previsto para la impugnación de las sanciones tributarias a las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de la LGT, no contradice, en opinión del TSJ de la Comunidad Valenciana, la jurisprudencia constitucional respecto a la naturaleza sancionadora de la responsabilidad regulada en el citado artículo:

Tal previsión no es inconstitucional según el Tribunal Constitucional, que tiene dicho que «la efectividad de las sanciones no entra en colisión con la presunción de inocencia; la propia legitimidad de la potestad sancionatoria, y la sujeción a un

² Artículo 212.3:

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 periodo 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.

procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea en confrontación con la presunción de inocencia» (STC 66/1984, FJ 2).

No obstante, el nuevo marco normativo que estableció la Ley 7/2012 obliga a cambiar el criterio interpretativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, en el sentido de acoger la pretensión de la parte de que se suspendieran, automáticamente y sin necesidad de prestar caución, los acuerdos sancionadores que impusieron multas y cuyo importe se incluyó en la declaración de responsabilidad solidaria, mientras que las deudas derivadas que no revestían carácter sancionador (deudas tributarias *stricto sensu*) se habrían de regir por los preceptos ordinarios sobre suspensiones en vía administrativa. En este sentido, interpreta el tribunal valenciano que

la mayor o menor capacidad económica del contribuyente, por sí sola, no es motivo válido para acceder a la suspensión sin garantía, tampoco la mala situación económica de la persona peticionaria integra el supuesto de hecho de perjuicios de difícil o imposible reparación,

argumento al que añade el escaso importe de la deuda cuya responsabilidad solidaria se extiende a la recurrente (6.332,39 €), «cantidad cuyo pago por sí solo no apunta a perjuicios irreparables o que impidan la actividad empresarial».

Hasta aquí el criterio interpretativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, expresado en su Sentencia de 4 de marzo de 2020 (rec. núm. 1250/2018 –NFJ082280–).

El TS, en su Sentencia 327/2022, de 15 de marzo (rec. núm. 3723/2020 –NFJ085603–), anula la sentencia dictada por el tribunal valenciano y considera que ni siquiera la parte de deuda derivada constituida por sanciones goza del beneficio procedimental de la suspensión automática.

Entiende el Alto Tribunal que la caracterización como sanción de la responsabilidad derivada por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT no es decisiva para el fallo, aunque ratifica dicha calificación («lo decisivo en la resolución del asunto no es, frente al planteamiento de la parte aquí recurrida, la caracterización como sanciones de los actos que, con tal carácter, han sido objeto de derivación, aspecto sobre el que esta Sala ya se ha pronunciado reiteradamente»).

La clave para el ponente, señor Navarro Sanchís, es dilucidar si el régimen de suspensión automática (o inejecutividad de las sanciones), deriva o no directamente del artículo 25 de la Constitución española (CE), como un principio rector de las sanciones penales, extensible al ámbito sancionador administrativo o, por el contrario, responde a una mera decisión del legislador, el cual, aun considerando que un acto tenga sustancialmente naturaleza sancionadora, pueda, respecto de su régimen de ejecución, adoptar la posibilidad de hacer primar la ejecutabilidad sobre la suspensión.

En este sentido, hace notar que la sentencia de instancia no tuvo en cuenta en su resolución la existencia de una sentencia anterior del propio TS, dictada el 3 de junio de 2019 (rec. núm. 84/2018 –NFJ073600–), que resolvió un recurso directo frente a la legalidad de las normas reglamentarias (art. 25.1, con relación a la suspensión de las sanciones por interposición de recurso de reposición, y art. 39.3, respecto a la suspensión por interposición de reclamación económico-administrativa, 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, en la redacción modificada en 2017), que desarrollaban a nivel reglamentario la restricción de la suspensión sin garantía respecto a las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la LGT³.

Así las cosas, la sentencia de 2022 reproduce los fundamentos jurídicos de la sentencia de 2019, pues lo contrario

sería tanto como admitir, lo que es procesalmente rechazable, que se pueda decir cosa distinta en un recurso indirecto frente a los actos de aplicación, que lo que ya se afirmó en su día, como fundamento del fallo, en un recurso contencioso-administrativo seguido contra el reglamento mismo.

La Sentencia del TS de 3 de junio de 2019, sobre la impugnación del artículo 25 del Real Decreto 520/2005, conforme a su redacción por Real Decreto 1073/2017, había declarado, respecto al argumento de la parte recurrente con relación al exceso reglamentario por falta de habilitación legal, que dicha habilitación existía, siendo la norma habilitante el artículo 174.5 de la LGT en relación con el artículo 212.3 de la LGT.

En definitiva, el régimen general del artículo 212.3 a) de la LGT, que prevé como efecto de los recursos o reclamaciones contra las sanciones que interpongan los sujetos infractores y los responsables la suspensión automática de su ejecución sin necesidad de aportar garantías hasta que las mismas sean firmes en vía administrativa, se excepciona en los supuestos de responsabilidad basados en el artículo 42.2 de la LGT. El TS considera que no hay extralimitación reglamentaria («nada se innova en el reglamento ajeno a los términos

³ Artículo 25.1 b) «[...] No se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

Artículo 39.3:

Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. No se suspenderán con arreglo a este apartado las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

de la ley, simple y llanamente, como advierte el preámbulo del Real Decreto 1073/2017, se procura una simple adaptación reglamentaria a las disposiciones legales vistas»).

El Alto Supremo no entra, ni en su sentencia de 2019 ni en la de 2022, a examinar la conformidad constitucional del artículo 174.5 de la LGT, pues dicho extremo no es puesto en cuestión por la parte recurrente.

Sin embargo, sí considera oportuno rebatir la alegación del recurrente sobre la naturaleza sancionadora, jurisprudencialmente declarada, de la responsabilidad tributaria, y su relación con la limitación de las facultades de impugnación del responsable, contenida en el artículo 174.5 de la LGT.

De acuerdo con la interpretación del TS, el citado artículo 174.5 de la LGT contiene dos restricciones respecto al alcance de la impugnación del acuerdo de derivación de responsabilidad. La primera, intrascendente en lo que ahora nos ocupa, es la imposibilidad de revisar las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, limitándose el recurso a la impugnación del importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

La segunda, contenida en el segundo párrafo, se refiere a la imposibilidad de que los responsables del artículo 42.2 de la LGT puedan impugnar las liquidaciones de las que trae causa su responsabilidad, ciñéndose a poder impugnar el alcance global de la responsabilidad. Además, la norma añade que en los supuestos del artículo 42.2 de la LGT no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de la LGT (la suspensión automática de las sanciones), tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

La razón de ser de estas limitaciones se encuentra, a decir del TS, en el origen de la responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.2 de la LGT, cual es la protección de la acción recaudatoria, exigiéndose una responsabilidad específica que merece este calificativo en tanto que la misma no se deriva por las deudas o sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro, y por ello, la ley expresamente restringe el alcance de la impugnación.

Con relación a la ilegalidad del artículo 39.3 del Real Decreto 520/2005 (que, como hemos apuntado, regula el supuesto de reclamaciones económico-administrativas contra las sanciones), dado que el tenor de dicho artículo es sustancialmente igual al del artículo 25.1 del Real Decreto 520/2005, el Alto Tribunal se remite a las consideraciones ya realizadas.

La doctrina jurisprudencial que se establece, en conclusión, es la siguiente:

1. 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.

2. Ello sin perjuicio de solicitar y pedir la suspensión frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del artículo 42.2 LGT, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión.

3. Comentario crítico

Tenemos que decir que, después de varias sentencias del TS que han merecido elogios unánimes de la doctrina científica, en esta ocasión el Alto Tribunal no ha satisfecho las expectativas.

Cuando se admitió a trámite, mediante el Auto de 17 de diciembre de 2020 (rec. núm. 3723/2020 –NFJ082279–), el recurso de casación para determinar si la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias podía aplicarse a las sanciones derivadas al responsable del artículo 42.2 de la LGT, confiábamos en que se diera una solución coherente al parche (digno de aplauso, pero parche al fin y al cabo) que supuso la Sentencia del TS de 8 de abril de 2021 (rec. núm. 1107/2020 –NFJ081847–). A través de esta se aliviaba en cierta medida el efecto pernicioso para el responsable ex artículo 42.2 a) de la LGT del mandato contenido en el artículo 212.3 de la LGT (esto es, no se suspenderán las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el art. 42.2 LGT), al establecer la doctrina que, si bien es posible derivar al responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT una sanción no firme en vía administrativa por haber sido impugnada y, por lo tanto, automáticamente suspendida en periodo voluntario, dicho responsable podía, sin embargo, beneficiarse de los efectos de la suspensión ganada, de manera que «la sanción no puede ser exigida y debe continuar suspendida hasta que sea firme en vía administrativa».

El TS, en su reciente Sentencia de 15 de marzo de 2022 (rec. núm. 3723/2020 –NFJ085603–), que es objeto de este comentario, se ha limitado, sin embargo, a reproducir lo que dijo hace tres años en una sentencia sobre la extralimitación del Reglamento de revisión en vía administrativa (concretamente, de las previsiones de los arts. 25.1 y 39.3 sobre la no suspensión de las sanciones tributarias cuando el recurrente era el responsable del art. 42.2 LGT). Entonces ya indicó que las normas reglamentarias recurridas no eran ilegales pues encontraban cobertura en la previsión legal del artículo 174.5 de la LGT, según había explicado expresamente el preámbulo del Real Decreto 1073/2017, que introdujo la modificación reglamentaria:

Las modificaciones legales introducidas en materia de suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los responsables han conllevado la necesidad de adaptar en este sentido las disposiciones reglamentarias en materia de revisión, teniendo en cuenta que dicha suspensión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 174.5 en relación con el artículo 212.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se extenderá a las impugnaciones que puedan realizar los responsables del artículo 42.2 de la misma Ley, dadas las características específicas de dicha responsabilidad.

Pero no ha entrado el TS, ni entonces ni ahora, en la sustancia del problema: discernir si resulta ajustado a la CE que, en virtud de esas «específicas características» de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2 de la LGT (especialmente me voy a referir a uno de los supuestos en concreto: al de la letra a) por ocultación de bienes), el responsable vea limitadas sus facultades de impugnación y los efectos favorables que, con carácter general, regula el derecho tributario sancionador respecto a la impugnación de sanciones (la suspensión de su ejecutividad y la interrupción en el cómputo de intereses de demora).

No perdamos de vista que la modificación del artículo 212.3 de la LGT que limita desproporcionadamente, a nuestro juicio, los derechos del responsable del artículo 42.2 de la LGT, como seguidamente razonaremos, nació de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, inserta en la corriente legislativa de intensificación de actuaciones antifraude, y que dio lugar a otras normas ya denunciadas y corregidas por la Unión Europea⁴.

Es evidente que, como se argumentaba en el recurso contra los artículos 25 y 30 del Real Decreto 520/2005, se hace de peor derecho al responsable del artículo 42.2 de la LGT que al infractor. La pregunta es si tal circunstancia resulta constitucional. Si (como apunta, sin resolver, el magistrado señor Navarro Sanchís), queda dentro del ámbito de elección del legislador ordinario eliminar del régimen de ejecución de un acto calificado unánimemente, por doctrina científica y jurisprudencia, como sancionador, la suspensión sin garantía, haciendo primar la ejecutabilidad sobre la suspensión.

Al comenzar la lectura de la sentencia, inconscientemente, esperábamos llegar a un fallo diferente al recaído. Quizá, porque un criterio interpretativo de coherencia respecto a las resoluciones judiciales dictadas en los últimos meses en relación con la responsabilidad solidaria por ocultación del artículo 42.2 a) de la LGT, e incluso la reciente doctrina administrativa emanada del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), avanzaban sistemáticamente en el camino del reforzamiento de las garantías del responsable solidario ex artículo 42.2 a) de la LGT, resolviendo a su favor muchas de las cuestiones polémicas que venían suscitándose en la aplicación, cada vez más habitual, de este tipo de expedientes por parte de la Administración tributaria⁵.

Tal vez el hito más relevante entre las recientes sentencias a las que antes aludía ha sido la Sentencia del TS de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–), la cual

⁴ La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19 –NFJ084680–), de corrección radical de la regulación en torno al modelo 720 de Declaración de Bienes y Derechos en el extranjero, puso fin al desproporcionado régimen sancionador que introdujo en España esa misma Ley 7/2012, en relación con el incumplimiento o cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación de información relativa a los bienes o derechos situados en el extranjero y a su consideración como ganancias no justificadas de patrimonio (disp. adic. decimooctava LGT).

⁵ «Según la Memoria de la Agencia Tributaria de 2020, las derivaciones pasaron de 23.552 actuaciones en 2019 a 26.746 en 2020, lo que supuso un incremento de un 13,6%. En el periodo 2018-2019, el incremento fue del 119,3%, pasando de 10.741 expedientes a 23.552» (García Novoa, 2022).

declaró tajantemente la irresponsabilidad de los menores de edad, a los que no se puede derivar la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT. La sentencia resaltaba el perfil sancionador de esta clase de responsabilidad tributaria, de manera que si no hay dolo en la conducta (dolo que, por supuesto, tiene que resultar probado por la Administración tributaria y del que carece un menor de edad, que por ministerio de la ley no tiene capacidad de obrar), no hay responsabilidad.

La Audiencia Nacional ha reforzado esta idea de la necesaria culpabilidad de la conducta habilitante de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la LGT (reconsiderando su postura anterior) y, en su Sentencia de 28 de septiembre de 2021 (rec. núm. 2128/2019 –NFJ084521–), afirma que si no hay prueba plena de la existencia de un ánimo de participar en la ocultación de un bien para perjudicar el crédito tributario, no se da un requisito esencial para declarar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT.

Recordemos, asimismo, la Sentencia del TS de 8 de abril de 2021 (rec. núm. 1107/2020 –NFJ081847–), ya citada, en virtud de la cual el Alto Tribunal permite al responsable del artículo 42.2 de la LGT beneficiarse de la suspensión de la ejecutividad de la sanción derivada, ganada por el recurso interpuesto por el sujeto infractor⁶. Ciertamente es que, si el responsable solidario no tuviera la suerte de que su deudor principal hubiera recurrido la sanción y con ello, obtenido la suspensión, él mismo no podría obtener dicha suspensión ya que, como estamos comentando, a tenor de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la LGT en relación con el 212.3 *in fine* de la LGT, cuando es el propio responsable del artículo 42.2 de la LGT quien recurre la sanción que le ha sido derivada no se le permite la suspensión automática, circunstancia criticada reiteradamente por la profesora Puebla Agramunt (2020, p. 218).

Por su parte, el mismo magistrado ponente de la sentencia que hoy comentamos, Excmo. Sr. Navarro Sanchís, firmó un voto particular de enorme relevancia, en la Sentencia del TS de 12 de mayo de 2021 (rec. núm. 62/2020 –NFJ082403–), donde dejaba constancia del «cuño sancionador» que revela la responsabilidad regulada en el artículo 42.2 a) de la LGT y sobre la que opina que:

conlleva una infracción sui géneris, y así lo hemos declarado repetidamente, lo que reclama una interpretación restrictiva de sus términos, y, desde luego, prohíbe llevar más allá la responsabilidad, como acto desfavorable o de gravamen, de donde la ley permite.

⁶ «Conforme a cuanto antecede cabe concluir que 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» (FJ 3.5).

Quizá por esta conciencia de encontrarnos ante una norma sancionadora cuando contemplamos el supuesto de responsabilidad que regula el artículo 42.2 a) de la LGT, los órganos resolutivos, tanto judiciales como administrativos, están empezando a rodearla de las necesarias garantías que, en virtud de nuestros principios constitucionales, deben asistir cuando se aplica un régimen sancionador. Así, la Sentencia del TS de 25 de enero de 2022 (rec. núm. 8315/2019 –NFJ085076–) ha permitido, por primera vez, que en supuestos de responsabilidad en cadena, el responsable solidario pueda impugnar una eventual falta de declaración de fallido del deudor principal, pese a tener cercenadas sus facultades de impugnación, las cuales, de acuerdo con el reiterado artículo 174.5 de la LGT, quedan limitadas a impugnar el presupuesto habilitante de su responsabilidad y el alcance global de la misma (es decir, los responsables que lo son por los supuestos de hecho descritos en el art. 42.2 LGT no pueden recurrir las liquidaciones de los deudores principales). En esta misma línea de actuación, el TEAC, en su Resolución de 17 de febrero de 2022 (RG 7129/2021 –NFJ085281–), dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, ha reconocido el derecho del responsable solidario a acceder al expediente completo de los obligados tributarios de los que deriva su responsabilidad⁷.

También ha sido el TEAC quien ha delimitado de forma más precisa y estricta que como lo venía haciendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus actuaciones, el ámbito objetivo de aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT. Así, en Resolución de 17 de febrero de 2022 (RG 8158/2021 –NFJ085282–), ha denegado que pueda exigirse por la vía de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT deudas que no tengan naturaleza estrictamente tributaria, como serían las deudas en concepto de responsabilidad civil o las penas de multa derivadas de delitos contra la Hacienda Pública, las cuales habían sido derivadas en algunas ocasiones al responsable solidario por parte de la Administración tributaria, con fundamento en la disposición adicional décima de la LGT, entendido como una encomienda legal de exacción.

Respecto a la incidencia que las diversas vicisitudes del procedimiento tributario tienen cuando en el mismo intervienen distintos niveles de obligados al pago, el Auto del TS de 19 de enero de 2022 (rec. núm. 4596/2021 –NFJ084759–) ha dejado planteada la interesante cuestión de si la Administración puede derivar a todos los responsables solidarios declarados de conformidad con el artículo 42.2 a) de la LGT, los recargos de apremio del deudor principal cuando uno de ellos ha solicitado el aplazamiento o fraccionamiento y la deuda goza de una garantía aceptada por la propia Administración tributaria.

⁷ «[...] tiene derecho a examinar con ocasión de la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad –debiendo, por tanto, obrar al expediente remitido al órgano económico-administrativo con ocasión de la interposición de la correspondiente reclamación– todos aquellos documentos que acrediten el importe de la deuda que se persigue del obligado principal consignada en el acuerdo de declaración de responsabilidad [...]».

Pero centrándonos ya en el asunto que nos ocupa, y después de habernos situado en el contexto de las resoluciones jurisprudenciales y doctrina del TEAC de los últimos meses favorables a mejorar las garantías y facultades del responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT, es preciso indagar acerca del sentido y justificación de una medida tan excepcional como es la ruptura de la regla general del derecho tributario sancionador de acuerdo con la cual la interposición de un recurso contra una sanción suspende automáticamente su ejecutividad, sin necesidad de prestar caución alguna. Esta regla general se exceptúa en el único caso de que quien impugne la sanción sea un responsable solidario por el artículo 42.2 de la LGT.

Podemos coincidir con la interpretación del TS en el sentido de que la norma legal que establece tal excepción (el art. 212.3 LGT, en relación con el 174.5 LGT) responde a una mera opción del legislador, el cual tiene competencia para decidir si queda o no suspendida automáticamente la deuda derivada al responsable, cualquiera que sea su naturaleza –o sea, aunque se interprete que dicha figura tributaria tiene naturaleza sancionadora (FJ cuarto). Se trata de ver si hay razones jurídicas que justifiquen dicha opción o, de lo contrario, si resulta una medida legal arbitraria o, cuando menos, desproporcionada, que podría vulnerar algún principio constitucionalmente protegido.

Es cierto, según hemos apuntado, que privar al responsable del artículo 42.2 de la LGT del efecto favorable que supone la suspensión automática de la sanción derivada por el hecho de recurrirla, hace de peor condición al responsable que al infractor. Así se exponía en el Dictamen del Consejo de Estado de 20 de diciembre de 2017, emitido en relación con el Real Decreto 1073/2017, que dio nueva redacción al artículo 25 del Real Decreto 520/2005:

En el expediente se ha solicitado la eliminación del último inciso con el argumento de que resulta discriminatorio que el obligado principal disponga de la posibilidad de suspender el pago sin necesidad de garantía y, sin embargo, al responsable solidario se le prive de dicha posibilidad. También se ha sostenido que esta previsión carece de base legal y que es contrario al artículo 212.3 de la LGT, pues no excluye de la suspensión automática ninguna modalidad de sanción.

El Dictamen se hacía eco de la respuesta que ofrecía la Secretaría de Estado de Hacienda a la citada objeción: la habilitación normativa de la modificación reglamentaria se encuentra en el artículo 212.3 de la LGT «Recursos contra las sanciones».

Sin embargo, el Consejo de Estado consideraba en su informe que el artículo 212.3 de la LGT no amparaba excluir de la suspensión a las sanciones, ya que dicho precepto, literalmente, solo alude a «[tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto] las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley», siendo así que las sanciones no forman parte del concepto «deuda tributaria» desde la reforma de la LGT de 2003 (art. 58).

El TS rebate la interpretación del Consejo de Estado basándose en la Memoria de Análisis del Impacto Normativo del Real Decreto 1073/2017, en la que se explica que la norma que habilita para excluir de la suspensión al responsable no es tanto el artículo 212.3 de la LGT como el artículo 174.5 de la LGT, donde se especifica que «Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias». Queda, entonces, subsanada la objeción del Dictamen del Consejo de Estado de que la ley solo permitía dejar fuera de la suspensión automática las deudas tributarias, pero no las sanciones.

Así pues, y en conclusión, la excepcionalidad de la limitación de los efectos favorables de la impugnación de las sanciones cuando la realiza un responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT está amparada por la ley. Es más, podemos llegar a entender el argumento que esgrime la profesora Marcos Cardona (2021, p. 118), en el sentido de que «exigir al responsable solidario que pague una sanción del deudor principal no es sancionar al responsable, sería más bien una encomienda legal de exacción. Sería recaudar a través del responsable unos importes ya líquidos y exigibles».

Pero no es esa la interpretación de la sentencia de instancia (Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 4 de marzo de 2020, rec. núm.1250/2018 –NFJ082280–) que, precisamente, basó su estimación parcial, como expresamente hace constar el TS (FJ segundo), en que «la derivación de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT, si comprende sanciones, es también una sanción, o supone una sanción, subsumible en la regla de la suspensión automática».

Y lo que es más importante: tampoco es el criterio interpretativo del Alto Tribunal, que en Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–) ha confirmado la naturaleza sancionadora de este tipo de responsabilidad:

4. Pues bien, 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 aquella–.

En conclusión, prohibir al responsable del artículo 42.2 de la LGT que su recurso contra la sanción la suspenda automáticamente puede ser legal, pero resulta discriminatorio. ¿Cuáles es, entonces, la razón jurídica que justifica esa discriminación? Si existe, estaremos ante una opción legítima del legislador, más si no fuera así tendríamos que hablar de discriminación arbitraria, como hacía ver el profesor Rodríguez Bereijo (2010, p. 266):

En la búsqueda del equilibrio entre la justificación de las desigualdades de trato que explique el tratamiento diferente entre quienes se encuentran en situación igual, evitando las reglas arbitrarias pero sin tratar de sustituir al legislador en el establecimiento de las diferencias, radica la dificultad del juicio de igualdad tributaria⁸.

El test que la doctrina científica aplica para valorar la justicia de la medida discriminatoria es el «juicio de proporcionalidad»: idoneidad o adecuación de los medios al fin, atendiendo a los valores constitucionales. Este juicio complementa el previo «juicio de razonabilidad»: equilibrio razonable entre la medida adoptada por el legislador y la finalidad de la norma⁹. Aplicaremos ambos baremos al caso que nos ocupa.

La razón de la discriminación estudiada (excepción a la regla general de que el recurso contra las sanciones suspende su ejecutividad de forma automática sin necesidad de aportar garantía cuando la impugnación es realizada por el sujeto infractor o por cualquier responsable, salvo el del artículo 42.2 de la LGT; en palabras del TS: «No es ocioso, en este punto, traer a colación que la excepción legal –y reglamentaria, según hemos decidido– no afecta sin distinción a la totalidad de las sanciones trasladadas a un tercero por la vía de la derivación de la responsabilidad, sino únicamente a aquellas incardinadas en las modalidades del artículo 42.2 LGT»), se justifica, según la Sentencia del TS, objeto de este comentario, de 15 de marzo de 2022 (rec. núm. 3723/2020 –NFJ085603–), por el presupuesto de derecho de dicha responsabilidad, ya que se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir u obstaculizar la misma, mediante la disposición de bienes o derechos que pudieran ser embargados o que lo hubieran sido, **exigiéndose una responsabilidad específica** y hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubiesen podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Esa «especificidad» de la responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT radica, según el Alto Tribunal, en que la misma no se deriva por las deudas o sanciones de las que debe responder el obligado principal, sino para asegurar su cobro y por ello, la ley expresamente limita el alcance de la impugnación al alcance global de la responsabilidad que, lógicamente, puede incluir deuda tributaria pendiente, recargos e intereses y, claro está, sanciones, dentro de los límites legalmente previstos (FJ cuarto).

No entra el TS («la sentencia de instancia no tiene en cuenta la cuestión de la naturaleza sancionadora, en sí misma, de las conductas reflejadas en el artículo 42.2 LGT que quedan así extramuros de la casación»), porque se sobreentiende (lo ha dicho en múltiples pronunciamientos, según hemos explicado), en confirmar la naturaleza sancionadora de este tipo de responsabilidad.

⁸ Sobre la dificultad del juicio constitucional de la igualdad tributaria, no puede dejar de consultarse a Rodríguez Bereijo (2010, pp. 253-287).

⁹ Sobre el principio de igualdad en materia tributaria, Sánchez Sánchez (2015).

Así pues, establezcamos nuestro primer axioma: exigir a un tercero (quienquiera que este sea), la sanción impuesta a un infractor es sancionar, según ha dicho textualmente el TS en Sentencia de 25 de marzo de 2021 (rec. núm. 3172/2019 –NFJ081571–).

Por otro lado, hemos de examinar la razón de ser de la medida que estamos analizando: la suspensión de sanciones sin garantía. Hay un estudio muy interesante referente a la prolongación de la suspensión sin garantías, acordada en vía administrativa, a la vía judicial donde se indica que, **dado que las sanciones no tienen un fin recaudatorio**, la suspensión de estas no supone perjuicio financiero alguno para la Administración tributaria. La doctrina penal (recordemos que el TC ha ratificado la recepción de los principios inspiradores del orden penal por el ordenamiento administrativo sancionador «con ciertos matices», Sentencias del TC 18/1981, de 8 de junio –NCJ065116– y 78/1990, de 26 de abril –NCJ066102–), contempla como fundamento de la pena o sanción el cumplimiento de una «función de prevención general, cuando opere sobre la colectividad, y especial, en su actuación concreta sobre el culpable» (Sainz de Bujanda, 1991, p. 413).

Ya hemos encontrado el segundo axioma: las sanciones tributarias no cumplen una función recaudatoria.

El tercer pilar de nuestra argumentación es que, como ha indicado el TS, la especificidad de los diversos supuestos de responsabilidad que regula el apartado 2 del artículo 42 de la LGT consiste en que tienen por objeto proteger la acción recaudatoria de la Administración tributaria. Se «castiga» (imponiéndole que asuma responsabilidades solidarias de pago), a quien ha causado o colaborado en la ocultación de los bienes que podrían haber servido para que la Hacienda Pública viera satisfecho su crédito tributario.

El último extremo que nos queda por indagar es cuál es la justificación jurídica de la ejecutividad demorada de las sanciones administrativas y, por ende, tributarias.

El profesor Cano Campos (2020, pp. 113-144) explica que no siempre ha sido así: bajo la vigencia de la Ley de procedimiento administrativo de 1958 las sanciones administrativas también eran inmediatamente ejecutivas. Entonces, ¿por qué actualmente se suspenden cuando son objeto de recurso? Porque la jurisprudencia constitucional corrigió tal regulación estableciendo respecto a las sanciones un régimen jurídico singular, sobre la base de los principios penales garantizados por la CE.

Concretamente, el TC no vinculó la suspensión de la ejecutividad de las sanciones con el principio de presunción de inocencia¹⁰, sino con el derecho fundamental a la tutela judi-

¹⁰ En opinión del TC el principio de presunción de inocencia queda desvirtuado cuando concluye el procedimiento administrativo sancionador con una resolución sancionadora (Sentencia del TC 66/1984 –NCJ066101–):

cial efectiva, consagrado en el artículo 24 de la CE (Sentencia del TC 66/1984, de 6 de junio –NCJ066101–). Así pues, debe interpretarse que las sanciones solo pueden ser ejecutivas cuando sean firmes en vía administrativa, pues es a partir de ese momento cuando se abre para el particular la vía del recurso contencioso-administrativo en cuyo seno puede el juez pronunciarse sobre la pertinencia de la suspensión, a partir de la información con la que cuenta (López Ramón, 1988, p. 76)¹¹.

En definitiva, lo que justifica el retraso en la ejecutividad de las sanciones es el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, y no tanto un derecho propio y específico de los actos administrativos punitivos. De ahí que cierto sector doctrinal (Cano Campos (2020, p. 120) abogue por extender dicha demora también a otros actos de gravamen «que pueden ser tanto o más aflictivos que los sancionadores».

Por tanto, y dado que los diversos supuestos de responsabilidad que describe el apartado 2 del artículo 42 de la LGT constituyen actos de gravamen tan aflictivos como una sanción, parece injustificada la prohibición que estableció el legislador de 2012 al excluir de la suspensión sin garantía la impugnación de las sanciones derivadas al responsable del artículo 42.2 de la LGT.

Pero es que, si además consideramos que, como indica reiteradamente la jurisprudencia del TS, derivar una sanción es sancionar, entonces resulta plenamente aplicable la observación del profesor Cano Campos (2020, pp. 120-121) cuando indica que hay una diferencia esencial entre las sanciones y el resto de actos administrativos que justifica las singularidades de su régimen jurídico:

Las sanciones constituyen un mal que se añade al ya producido con la comisión de la infracción, pues con ellas no se trata de exigir el cumplimiento de una obligación debida o de impedir el desarrollo de una actividad a la que no se tenía derecho. Su contenido aflictivo, esto es, el mal o perjuicio en que consisten, afecta directamente al sujeto sancionado y con su imposición no se trata de restablecer o tutelar directamente los intereses generales afectados por la infracción cometida [...] Sin embargo, otras medidas no sancionadoras, como, por ejemplo, las de

La propia legitimidad de la potestad sancionadora y la sujeción a un procedimiento contradictorio, abierto al juego de la prueba, según las pertinentes reglas al respecto, excluye toda idea de confrontación de la presunción de inocencia con la inmediata ejecutividad de las sanciones.

¹¹ El TS ratificó la doctrina del TC, como resulta de su Sentencia de 9 de diciembre de 1986:

La plenitud de la tutela jurisdiccional consagrada en el artículo 24.1 de la Constitución a que todos los ciudadanos tienen derecho, no precisa en ningún supuesto entender desaparecida del Ordenamiento jurídico la potestad administrativa de autotutela, pues lo que aquella plenitud de tutela exige es que el juez, ante los concretos intereses en juego, preserve el resultado del proceso, **de suerte que una ejecución anticipada no frustre las consecuencias inherentes a la plenitud de amparo.** (La negrita es nuestra)

restablecimiento de la legalidad, protegen y restauran de forma directa e inmediata los intereses generales implicados. Por eso la demora en la ejecutividad de las sanciones no tiene una incidencia tan negativa en los intereses generales como la que tendría el retraso en la ejecutividad de tales medidas.

Cuando en el *iter* del procedimiento de recaudación (el que le es propio y en el seno del cual nació), se exige responsabilidad solidaria por la deuda tributaria y los eventuales recargos a quien colaboró con el obligado principal (u otros responsables previos) en la distracción de bienes para evitar el pago de tales obligaciones, se puede interpretar que el legislador está restaurando la legalidad quebrantada. Pero hacer responder a un tercero, de forma solidaria, del pago de las sanciones impuestas por la infracción cometida por el obligado principal es, sustancialmente, sancionar, como acertadamente han interpretado los TSJ y ha confirmado la jurisprudencia del TS. Y tratándose de sanciones no resulta justificado impedir al responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT que se beneficie del específico régimen previsto para la impugnación de sanciones, instaurado por la jurisprudencia constitucional (frente a una legalidad hasta entonces contraria), como exigencia del derecho a la tutela judicial efectiva, garantizado en el artículo 24 del texto constitucional.

Además, resulta desproporcionada dicha medida legal puesto que la suspensión cautelar de una sanción no perjudica el interés recaudatorio de la Administración tributaria, que resulta ser el bien jurídico protegido por la figura de la responsabilidad solidaria en los distintos supuestos descritos en el artículo 42.2 de la LGT (como hemos explicado, las sanciones no tienen una finalidad recaudatoria, sino que constituyen un elemento disuasorio en su doble vertiente de prevención especial –para el propio sancionado–, y prevención general –para el resto de los ciudadanos–).

Como conclusión de estas reflexiones entendemos que el Alto Tribunal ha perdido una oportunidad idónea para eliminar la injustificada medida legislativa adoptada por el legislador de 2012, entre otras que pecan de idéntico exceso de celo recaudador.

Los responsables del artículo 42.2 de la LGT son los únicos sujetos tributarios a los que les queda vedado el efecto de la suspensión de la ejecutividad de las sanciones cuando son recurridas por ellos. Esta circunstancia resulta claramente desproporcionada además de ser incoherente respecto a la postura del propio TS que sí permite, en cambio, al responsable solidario del artículo 42.2 de la LGT beneficiarse de la suspensión ganada por el deudor principal (Sentencia del TS de 8 de abril de 2021, rec. núm. 1107/2020 –NFJ081847–).

Sin discutir que la medida establecida en el artículo 212.3 de la LGT sea legal, sí creemos que no supera el juicio de proporcionalidad, suponiendo una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE).

Referencias bibliográficas

- Cano Campos, T. (2020). La ejecutividad de las sanciones y los enredos con la prescripción. *Revista de Administración Pública*, 212, 113-144.
- García Novoa, C. (2022). La epidemia de las derivaciones de responsabilidad. *Vento Abogados & Asesores*. <https://vento.es/es/>
- López Ramón, F. (1988). Límites constitucionales de la autotutela administrativa. *Revista de Administración Pública*, 115, 57-98.
- Marcos Cardona, M. (2021). El alcance de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT respecto de las estrategias preparatorias de la ocultación o transmisión de bienes previas al devengo de la obligación tributaria principal. *Nueva fiscalidad*, 3, 109-146.
- Puebla Agramunt, N. (2020). *La deriva de la responsabilidad tributaria*. (1.ª ed.). Aranzadi.
- Sainz de Bujanda, F. (1991). *Lecciones de Derecho Financiero*. (9.ª ed.). Universidad Complutense.
- Sánchez Sánchez, E. M.ª (2015). El principio de igualdad en materia tributaria. (Tesis doctoral).