

La suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias impugnadas en vía económico-administrativa no es aplicable a las sanciones objeto de una derivación de responsabilidad

Se plantea en el presente recurso si la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones tributarias previstas en el art. 212.3 de la LGT, es aplicable a las sanciones que constituyen el objeto de una derivación de responsabilidad del art. 42.2 de la misma Ley.

Declara la Sala que, conforme al art. 25 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en los supuestos de responsabilidad solidaria se excluye la suspensión automática de las sanciones tributarias, excepcionando la regla general del art. 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, y sin que la citada suspensión alcance a la deuda tributaria objeto de derivación. Ello sin perjuicio de solicitar y pedir la suspensión frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 15/03/2022

Nº de Recurso: 3723/2020

Nº de Resolución: 327/2022

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

Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 15 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 3723/2020, interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 476/2020, de 4 de marzo, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso nº 1250/2018. Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Elena Gil Bayo, en nombre y representación de DOÑA Paloma .

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 4 de marzo de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1º.- Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Paloma , y anulamos en parte, por contraria a Derecho, según lo razonado en el fundamento segundo, la resolución impugnada del TEAR.

2º.- Sin costas [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de 9 de junio de 2020, de preparación de recurso de casación contra tal sentencia, que le es desfavorable.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas: los artículos 212.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y 39.3 del Reglamento General de Revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA), ambos en relación con el artículo 42.2.a) de la propia LGT.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 23 de junio de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, en la representación que ostenta, como recurrente, ha comparecido el 25 de julio de 2020 y la procuradora doña Elena Gil Bayo, en la de doña Paloma , como recurrida, lo ha hecho el 26 de agosto de 2020, dentro ambas del plazo de 30 días que establece el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 17 de diciembre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos 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. La Administración del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 21 de enero de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando de este Tribunal Supremo : [...] que declare como doctrina aplicable la que se postula en el anterior apartado tercero y dicte sentencia por la que estimando el recurso de casación, revoque la sentencia recurrida, confirmando íntegramente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 24-52018 por la que se deniega la solicitud de suspensión sin garantías en asunto de declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

La procuradora doña Elena Gil Bayo, en la indicada representación de doña Paloma , formalizó su oposición por medio de escrito de 10 de marzo de 2021, donde solicita de este Tribunal Supremo "[...] dict[e] en su día resolución por la que se desestime el recurso de casación por los motivos expuestos, con condena en costas a la parte recurrente [...]"

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 8 de marzo de 2022, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación, desde el punto de vista del establecimiento de jurisprudencia, dado su interés casacional objetivo, consiste en 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.

La sentencia objeto de impugnación casacional es la nº 476/2020, de 4 de marzo, de la Sala a que hemos hecho mención más arriba. En ella se estimó en parte el recurso dirigido por la Sra. Paloma contra la resolución de 24 de mayo de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana -TEAR- que inadmitió a trámite la solicitud de suspensión presentada en la reclamación nº NUM000 , formulada contra el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a de la LGT, por importe de 72.600 euros.

SEGUNDO.- Regulación legal y reglamentaria aplicable al caso.

Se trata, en el fondo del debate desarrollado en la instancia, de una solicitud de suspensión automática, pedida y no concedida por la Administración, sobre la base de la tesis, mantenida en la sentencia que le pone fin, la de que el artículo 212.3.b) LGT en su inciso final, no comprende en el ámbito de su aplicación, excepcional respecto de la regla general, a las sanciones, ya que habla de "responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley "; toda vez que la naturaleza sancionadora de buena parte de las deudas objeto de derivación las incluiría en la regla general del apartado a).

Expresado en otras palabras, la razón de la estimación parcial del recurso en la sentencia a quo radica 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.

Hemos de aclarar que la defectuosa técnica legislativa empleada en el precepto y la confusión dogmática que exhibe hace al legislador denominar suspensión automática de las sanciones con ocasión de su impugnación administrativa - en reposición y en la vía económico-administrativa, a lo que verdaderamente es el efecto legal de inejecutividad de las sanciones mientras no sean firmes, acorde, con lo que, en la regulación general de las sanciones administrativas -todas ellas- (ver artículo 98 de la Ley 39/2015), establece:

"Artículo 98. Ejecutoriedad.

1. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo que:...

b) Se trate de una resolución de un procedimiento de naturaleza sancionadora contra la que quepa algún recurso en vía administrativa, incluido el potestativo de reposición".

Veamos lo que dispone el artículo 212.3 LGT (la negrita es nuestra):

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

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

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

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

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

Por su parte, dicho precepto legal es concordante, respecto de las sanciones, con lo que ordena el artículo 233.1, párrafo segundo, LGT, relativo a la reclamación económico-administrativa:

"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 ".

Por otro lado, el artículo 39.3 del Reglamento General de Revisión, aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo), indica lo siguiente:

"Artículo 39. Supuestos de suspensión (de la ejecución del acto impugnado en la vía económico-administrativa) ...

...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 " .

TERCERO.- La argumentación de la sentencia impugnada.

La sentencia que ahora se impugna estima el recurso de la Sra. Paloma , y lo hace parcialmente, restringiendo el efecto automático de la suspensión a aquella parte de la deuda derivada que procede de sanciones impuestas al deudor principal y objeto de derivación. Sus razonamientos se expresan seguidamente, ad pedem litterae (el subrayado es nuestro):

"[...] SEGUNDO.- Comenzando con el primer motivo de impugnación suscitado por la parte recurrente, traemos aquí que el art. 212.3 de la LGT establece que "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 párrafo segundo del art. 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".

La primera cuestión que tenemos que abordar es si una declaración de responsabilidad solidaria, en los términos del art. 42.2 a) de la LGT de 2003, tiene la naturaleza sancionadora que habilite la suspensión cautelar de su ejecutividad, dentro de un procedimiento económico-administrativo, sin necesidad de aportar garantías. Con arreglo a dicho precepto, son responsables solidarios de la deuda

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

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 esta residenciados procedimentalmente en la "recaudación" (Título III, Capítulo V, Sección 3ª, Subsección 1ª) y no en el procedimiento sancionador, la misma LGT en su art. 182 considera tales responsabilidades como sancionadoras, lo cual coincide con la opinión jurisprudencial y doctrinal mayoritaria (vid. STC 85/2006 , FJ 3), porque la persona responsable bien cometió la infracción tributaria, bien participó 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 de derecho sancionador.

Cabe resumir el anterior criterio de esta Sala y Sección en que, en vía administrativa o judicial, la decisión cautelar relativa a una responsabilidad subsidiaria o solidaria de naturaleza sancionadora debía seguir el mismo criterio que cuando se impugnaran los acuerdos sancionadores.

Dicho lo cual, la reforma introducida en la LGT por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, han cambiado los presupuestos normativos aplicables a la cuestión. Con arreglo a dicha reforma, el art. 212.3 de dicha Ley dice lo que sigue:

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

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

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

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

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

La anterior previsión legal no contradice la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la de otros órganos judiciales que sienta que determinados supuestos de responsabilidad subsidiaria y solidaria revisten naturaleza sancionadora. En efecto, el Legislador de 2012 no entra en tal cuestión, antes bien, se limitó a disponer una previsión en materia de suspensión cautelar caso de que aquella responsabilidad se impugne en la vía administrativa. 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 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).

Tal reforma de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, depara un nuevo marco normativo en el tratamiento de la derivación de responsabilidad solidaria, que permite la suspensión automática de la ejecución de

las sanciones, pero niega tal efecto cautelar a las deudas tributarias derivadas, debiendo cambiar nuestro criterio para ser consecuentes con las modificaciones legislativas.

Por ello, dando por sentado que la impugnación de la derivación de responsabilidad solidaria ex art. 42.2.a) de la LGT comporta la suspensión automática de las sanciones, eso no ocurre con las deudas derivadas, que se registrarán por los preceptos ordinarios que afectan a las suspensiones en vía administrativa y económico-administrativa.

En consecuencia, las alegaciones de la parte recurrente merecen ser acogidas en lo relativo a los acuerdos sancionadores que impusieron multas y cuyo importe se incluyó en la declaración de responsabilidad solidaria, la cual, debe ser suspendida automáticamente con respecto a dichas multas sin necesidad de prestar caución mientras se tramite la reclamación económico-administrativa de la recurrente.

TERCERO.- Resta examinar si procedía la suspensión cautelar -durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa- de la eficacia de la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT con respecto a aquellas deudas que no provenían de acuerdos sancionadores (deudas tributarias stricto sensu).

Conviene subrayar que quien hoy es parte recurrente, ante el TEAR, planteó su petición cautelar en los términos del art. 233.4 de la LGT, esto es, pidió la suspensión con dispensa de garantías, siendo una petición diferente de la que, en esta vía judicial, per saltum, suplica subsidiariamente en la demanda -suspensión con garantía incurriendo en desviación de su pretensión, además de que tal ofrecimiento de garantía tendría que haberse dirigido al órgano de recaudación (art. 43.2 del Reglamento General de Revisión). Por lo que no cabe entrar en la pretensión subsidiaria planteada en la demanda.

En cuanto a lo demás, los supuestos de hecho del citado art. 233 de la LGT y el art. 39.2 b) del Reglamento general de Revisión conllevan que el solicitante de la medida cautelar sin garantías tenga que acreditar en la alzada judicial, de acuerdo con el art. 217.2 de la LEC, la probable consecuencia de unos perjuicios económicos de imposible o muy difícil reparación caso de que no se suspenda la ejecutividad de la deuda tributaria durante la tramitación de su reclamación económica administrativa. Obviamente, tendrá que concretar cuáles son o pueden ser los perjuicios del pago, y no solo por el desembolso económico de su importe, extremo ineludible si su pretensión sobre el fondo fuera finalmente desestimada, sino por el anticipado pago del importe: tiene que explicar, mediante una alegación convincente y probada, en qué afectaría a su vida y capacidad económica en el sentido de continuar con su actividad productiva y generación de recursos.

La mayor o menor capacidad económica de cada 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. Nótese que, caso de consumarse la ejecución de la deuda tributaria, dicha ejecución habría de observar el límite dispuesto en el art. 171.3 de la LGT con relación al art. 601.1 de la LEC, límite conforme al cual el salario, sueldo pensión, retribución o su equivalente es inembargable en tanto no exceda del salario mínimo interprofesional.

A lo que se añade que el importe de la deuda cuya responsabilidad solidaria se extiende a la recurrente, no suspendida con arreglo a lo razonado en el fundamento anterior, asciende a 6332,39 euros, cantidad cuyo pago por sí solo no apunta a perjuicios irreparables o que impidan la actividad empresarial.

Con esto es estima parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo [...]".

CUARTO.-Fundamento de la Sala conducente al fallo, conforme a nuestra jurisprudencia.

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.

Consideramos que la mera remisión a los términos de la expresada sentencia de este Tribunal Supremo, en que se dilucidó un recurso directo contra el reglamento -en su versión de 2017- nos lleva inexorablemente a declarar que ha lugar al recurso de casación de la Administración pública impugnante.

Para ello habrá que tomar en consideración que 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, sino otra cuestión distinta, aunque obviamente conexa o vinculada a ella: si la atribución del régimen de suspensión automática o, si se quiere, de inejecutividad de las sanciones, deriva directamente del artículo 25 de la Constitución, como un principio rector de las sanciones penales -y, por ende, si tal principio sería extensible sin más al orden sancionador administrativo-, de suerte que toda sanción habría de ser automáticamente suspendida (o inejecutiva hasta causar estado); o, por el contrario, responde a una mera decisión del legislador, en el ejercicio de su amplio margen de configuración normativa, con el sólo límite de la Constitución que, aún considerando que un acto tenga, en su sustancia, naturaleza sancionadora, puede respecto de su régimen de ejecución, adoptar la posibilidad, en determinados casos, de hacer primar esa ejecutabilidad sobre la suspensión.

La sentencia de instancia no tiene en cuenta, para resolver su recurso, jurisdiccional, la mencionada sentencia resolutoria de un recurso directo frente al reglamento como fundamento de la decisión que adopta, pese a que se trata de una resolución de este Tribunal Supremo de 2019, anterior al dictado de aquella, que estima en parte el recurso a quo, acordando la procedencia de la suspensión automática pedida, pero solo en lo que respecta a la derivación de las sanciones (que representaban más del 90 por 100 del importe objeto de la derivación), sin atender a la otra cuestión, la de la naturaleza sancionadora, en sí misma, de las conductas reflejadas en el artículo 42.2 LGT, que quedan así extramuros de la casación, máxime si se atiende a la condición de recurrida de la Sra. Paloma .

Cabe añadir, además, que el escrito de oposición va más allá de la posición procesal que concierne al recurrido y desarrolla su argumentación, también, acerca de la parte de la sentencia que no le da la razón, cual es la relativa a la naturaleza sancionadora de las conductas del art. 42.2 LGT, por lo que debió, en su caso, preparar e interponer el recurso de casación al respecto.

En todo caso, ha sido avalado por esta Sala y Sección que el inciso final del art. 39.3 R.D. 520/2005, en la redacción modificada en 2017, no incurre en ultra vires -se recuerda a continuación la doctrina al respecto-, por lo que, ya lo hemos anticipado, la solución que se impone es necesariamente la de estimar el recurso de casación del Abogado del Estado.

En síntesis, el núcleo del debate y de la decisión que nos incumbe reside en la posibilidad de suspender o no automáticamente la deuda derivada, cualquiera que sea su naturaleza -212.3 LGT y 39.3 RGREA-. No es ocioso, en este punto, traer a colación que la excepción legal -y reglamentaria, conforme hemos decidido- no afecta sin distinciones 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.

Dice así la expresada sentencia de 3 de junio de 2019 (se comenta principalmente la fundamentación al artículo

25.1 -suspensión en el recurso de reposición- a la que se remita la que se desarrolla para el artículo 39.3-):

"[...] SEGUNDO.- Impugnación del art. 25 del Real Decreto 520/2005 , conforme a su redacción por Real Decreto 1073/2017.

Distingue la demandante dos cuestiones. Una referida a la no suspensión de las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el art. 42.2 de la LGT. Otra, referida a que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.

1. No suspensión de las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias.

Sobre la primera de las citadas cuestiones el reparo que opone la parte recurrente es la falta de habilitación legal, esto es su carácter ultra vires. No opone ninguna otra causa de nulidad, ni siquiera alega defectos en la elaboración del texto reglamentario. Considera que la causa opuesta viene avalada por la Memoria de Impacto Normativo, afirmando que "la justificación de la modificación reglamentaria se encuentra en la habilitación que se concede por parte del artículo 212 de la Ley 58/2003", por el dictamen del Consejo de Estado de 20 de diciembre de 2017, y porque otra interpretación conduciría al absurdo de hacer de peor condición al responsable que al infractor. En definitiva, considera que el art. 212.3 de la LGT, que regula los recursos contra sanciones, contempla la suspensión automática de las sanciones por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación económico administrativa, exceptuando la deuda tributaria objeto de derivación y las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de la LGT, por lo que no puede servir de soporte legal a la redacción del art. 25 del Reglamento modificado, dado que las sanciones no forman parte de la deuda tributaria conforme al art. 58 de la LGT. Lo que le lleva a concluir que la regulación reglamentaria se ha excedido de la previsión legal, lo que determina su carácter ultra vires.

La parte recurrente, como se ha indicado, no denuncia defecto alguno en la elaboración del Real Decreto 1073/2017. No cabe, pues, entrar en la polémica suscitada entre las partes sobre las razones por las que el Consejo de Estado y un primer informe del Ministerio proponente, pusieran en duda la falta de habilitación legal de la reforma, por no poder descansar dicha habilitación en el art. 212.3 de la LGT. Polémica que resulta inútil y superflua para resolver la cuestión suscitada.

Lo que ahora interesa, y sobre el que ha de centrarse el análisis, es el texto definitivo del art. 25, y si a la luz de la ley que desarrolla encuentra en la misma amparo legal suficiente. Esto es, si el texto definitivo posee la suficiente habilitación legal.

Conviene advertir que el texto de la MAIN que transcribe la parte recurrente, y que según manifiesta pretende servir de justificación a la modificación reglamentaria en apoyo del art. 212.3 de la LGT, en realidad de forma expresa señala que la habilitación legal se encuentra en el art. 174.5 de la LGT, "Este precepto reglamentario tiene su habilitación legal en el artículo 174.5 de la LGT que establece que en los supuestos previstos en el artículo 42.2 de la LGT no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, relativo a la suspensión automática de las sanciones, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias".

Pero es que el propio preámbulo del Real Decreto 1073/2017 recoge que la habilitación legal se encuentra en el referido art. 174.5 de la LGT "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". Con lo que, desde la perspectiva de la suficiente justificación, queda avalada su adecuación, art. 129 de la Ley 39/2015, a los principios de buena regulación.

La conclusión se impone, la norma habilitante es el art. 174.5, en relación con el 212.3 de la LGT. El art. 174.5 de la LGT es del siguiente tenor:

"En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. 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".

Precepto que fue modificado por el art. 1.10 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, norma que cabe inscribir dentro de las medidas adoptadas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal y cuya Exposición de Motivos, a los efectos que ahora interesa, se muestra así de elocuente, "Por otra parte, la reforma pretende aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor... Se clarifica el sistema de suspensión y devengo de intereses de demora en el caso de recurso o reclamación contra los acuerdos de derivación de responsabilidad. Así, con carácter general, si la sanción es recurrida tanto por el deudor principal como por el responsable la ejecución de la sanción será suspendida y dejarán de devengarse intereses de demora por el periodo de tiempo transcurrido hasta la finalización del periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. Sin embargo, en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se aplicarán las citadas medidas de suspensión de ejecución y no devengo de intereses, habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad".

Ningún esfuerzo exegético debe hacerse para concluir que dicho artículo está excluyendo la suspensión automática de las sanciones tributarias que se deriven en los supuestos de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT, "No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. 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". El art. 25 se muestra absolutamente respetuoso con estas previsiones, tal y como resulta del mero contraste de lo dicho en la ley y lo dicho en el reglamento, "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".

Se está, pues, excepcionando la regla general del art. 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, y sin que la citada suspensión alcance a la deuda tributaria objeto de derivación.

El texto del art. 212.3 de la LGT es el siguiente:

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

- a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.
- b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

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

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

Resulta evidente, de la simple lectura de los textos legales dispuestos, que el régimen general se excepciona en los supuestos de declaración de responsabilidad con fundamento en el art. 42.2 de la LGT. Resulta evidente, también, que nada se innova en el Reglamento ajeno a los términos de la ley, no hay extralimitación reglamentaria, simple y llanamente, como advierte el preámbulo del Real Decreto 1073/2017, se procura una simple adaptación reglamentaria a las disposiciones legales vistas.

Dicho lo anterior, no pudiendo predicarse el carácter ultra vires del art. 25 por las razones expuestas, nada más cabría añadir para desestimar esta pretensión, puesto que sería entrar a examinar la conformidad constitucional de las normas legales transcritas, en particular el art. 174.5 de la LGT, lo cual ni siquiera es puesta en cuestión por la parte recurrente. Sin embargo, si parece oportuno salir al paso de la alegación que se contiene en el escrito de conclusiones de la parte recurrente sobre la declaración jurisprudencial de la naturaleza jurídica sancionadora de la responsabilidad tributaria, a lo que cabe añadir las declaraciones de este Tribunal realizadas sobre el alcance impugnatorio del propio art. 174.5 de la LGT.

Pues bien, el art. 174.5 contiene dos limitaciones respecto de su alcance, la que ahora nos interesa es la prevista en su apartado segundo, "No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. 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", de suerte que los declarados responsables por razón de las conductas previstas en el artículo 42.2 de la LGT solo pueden impugnar "el alcance global de la responsabilidad", y ello, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, "habida cuenta del presupuesto de derecho de dicha responsabilidad". Con el art. 42.2 se pretende proteger la acción recaudatoria, evitando conductas tendentes a impedir o 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 hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria".

Responsabilidad específica en tanto que la misma no se deriva por las deudas y 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 a " el alcance global de la responsabilidad", que lógicamente

puede incluir deuda tributaria pendiente, recargo e intereses, y claro está, sanciones, dentro de los límites legalmente previstos, "hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria".

2. La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.

Impugna la parte recurrente el art. 25 en cuanto previene que "La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento". Afirma que la MAIN aclara dichos términos, pues previamente a las actuaciones contra el responsable se hubieran podido producir actuaciones de recaudación " con otros obligados tributarios", de tal manera que la suspensión obtenida por aquel no beneficiaría a las previas actuaciones de recaudación llevadas a cabo frente a terceros; aclaración que también se contiene en el preámbulo del Reglamento, "Igualmente, como consecuencia de la doctrina de los actos firmes, y dado que previamente a las actuaciones con el responsable se podrían haber producido actuaciones de recaudación con otros obligados tributarios, se establece que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta el momento en el que se acuerde la suspensión de la ejecución por la impugnación del responsable".

A pesar de términos tan contundentes, afirma la parte recurrente que aún la lógica aplastante de estos textos ante los que no cabe oponer reparo alguno, sin embargo pudiera dar a equívocos al intérprete que entendiéndose que se trata de una excepción a los efectos cautelares propios de la institución cautelar frente al propio responsable. Por lo que debería de haberse aclarado que se refiere a actuaciones seguidas frente a otros obligados y no frente al responsable. Por lo que la norma tal y como está redactada no encuentra amparo legal alguno, porque a su entender debería de haber especificado que se refiere a actuaciones de recaudación " con otros obligados tributarios".

Ya anteriormente se ha hecho referencia al art. 129 de la Ley 39/2015, y al principio de buena regulación. Si bien conforme a la doctrina constitucional el preámbulo de las normas no posee fuerza normativa, si vale como parte explicativa de la norma, justificando su contenido, y en definitiva creando un espacio de certidumbre en cuanto sirve para delimitar el alcance de las normas que contiene y facilita su control judicial. Otro tanto cabe decir de las memorias del análisis de impacto normativo, en cuanto, entre otras funciones, sirve de justificación del contenido normativo de la disposición general.

Atendiendo a las justificaciones que se recogen en el preámbulo y el MAIN del Reglamento, como bien dice la parte recurrente, el precepto cuestionado "adquiere una lógica aplastante a la que no cabe oponer reparo alguno". En tanto, el preámbulo y el MAIN posee el valor visto, decae la exigencia de que se añada la aclaración solicitada, en tanto que ninguna duda cabe sobre su alcance y su respeto a la ley que desarrolla.

Con todo, lo que en última instancia pretende la parte recurrente es subsanar una omisión reglamentaria. Al respecto son numerosas las sentencias de este Tribunal sobre la posibilidad de anular una disposición reglamentaria por ausencia de contenido, por todas, en cuanto compendia la doctrina al respecto, valga la sentencia de 14 de octubre de 2014, rec. ordinario 758/2012, que prevé los dos supuestos en que cabe el control judicial de las omisiones o inactividades reglamentarias, bien cuando la misma sea considerada un incumplimiento de una obligación expresamente prevista por la ley, o bien cuando esa omisión o silencio reglamentario suponga la creación implícita de una situación jurídica contraria al ordenamiento jurídico. Sin que estemos ante ninguno de los dos supuestos, en tanto que la disposición reglamentaria cuestionada en modo alguno establece una situación contraria al ordenamiento jurídico, que, en el peor de los casos, sólo podría producirse de aplicar la norma bajo una interpretación contraria a la ley.

TERCERO.- Impugnación del art. 39.3 del Real Decreto 520/2005 , conforme a su redacción por Real Decreto 1073/2017.

Mientras que el art. 25 antes analizado se refiere al recurso de reposición contra sanciones, este art. 39.3 regula el supuesto de reclamaciones económico-administrativas contra sanciones; el tenor de ambos artículos es sustancialmente igual. La parte recurrente opone a las innovaciones introducidas en este art. 39 por el Real Decreto 1073/2017, los mismos defectos hechos valer respecto del art. 25. La resolución de la controversia pasa por reproducir en este lo dicho en el Fundamento anterior, al que nos remitimos [...]"

En consecuencia, si nuestra sentencia, afrontando la conformidad a Derecho de una norma reglamentaria en sí misma, esto es, abstractamente, como objeto directo de una impugnación, ha declarado que el reglamento (arts. 25 y 39.3 RGRVA) no vulnera ni contradice la ley (art. 212.3 LGT) y esta misma norma de rango legal puede ser interpretada en el sentido indicado de que comprende, en el ámbito de las responsabilidades, las deudas que tienen su origen en sanciones, no cabe otra respuesta que la ya indicada, pues lo contrario sería tanto como admitir, lo que es procesalmente rechazable, que se puede 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.

QUINTO.- Doctrina jurisprudencial que se establece y resolución del recurso de casación.

Es corolario de todo cuanto se ha expuesto en los razonamientos jurídicos que a la pregunta formulada en estos términos en el auto de admisión hemos de dar la respuesta que le sigue:

"[...] 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 [...]"

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 es 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.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

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

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia nº 476/2020, de 4 de marzo, dictado por la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 1250/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el citado recurso nº 1250/2018, entablado por doña Paloma , debidamente representada, contra la resolución de 24 de mayo de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que inadmitió a trámite la solicitud de suspensión automática presentada contra el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a de la LGT, por importe de 72.600 euros.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma