

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/05614/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **10/12/2024**

Asunto:

Procedimiento de recaudación. Sucesores mortis causa de socios de entidades disueltas y liquidadas. Imposibilidad de exigir al heredero o legatario el pago de las sanciones que se exigieron al causante como socio de una entidad disuelta y liquidada en virtud del art. 40.1 LGT.

Criterio:

La prohibición del artículo 39 LGT relativa a la no transmisión a los sucesores de personas físicas de las sanciones impide exigir al heredero y/o legatario de quien fuera socio de una sociedad de responsabilidad limitada disuelta y liquidada, el pago de la sanción impuesta a dicha sociedad, aun cuando la cuantía de dicha sanción esté comprendida dentro del límite de la cuota de liquidación y demás percepciones percibidas por el citado causante de la sociedad infractora disuelta y liquidada.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
182.3
189
190
39
40.1

Conceptos:

Causante
Disolución/liquidación
Herederos
Legatario
Límites
Mortis causa
Procedimiento de recaudación
Sanciones tributarias
Socio/partícipe
Sucesores

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 10 de diciembre de 2024

RECURSO: 00-05614-2023

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO RECAUDACION DE LA AEAT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE SAN ENRIQUE, 17 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 31 de enero de 2023, recaída en la reclamación nº 30/01230/2022 interpuesta frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a un requerimiento de pago.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La sociedad de responsabilidad limitada XX S.L. fue disuelta y liquidada en julio de 2007, asignando a cada uno de sus socios (cuatro personas físicas) su correspondiente cuota de liquidación.

Con posterioridad, se inició un procedimiento de inspección que culminó con la imposición de una sanción tributaria relativa al IVA 2006/2007 que fue parcialmente ingresada en la Hacienda Pública (quedando pendientes de pago 75.778,40 euros).

La parte restante pendiente de pago fue exigida por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a DON FA, heredero de DON F.G. (uno de los cuatro socios de XX S.L.). DON FA interpuso reclamación económico-administrativa n.º 30/2967/2018 y acumulada 30/06511/2018 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia (en adelante TEAR) aduciendo que no es conforme a derecho exigirle, en calidad de sucesor de su padre DON F.G., una sanción tributaria. Dicho Tribunal Regional dictó en 31 de marzo resolución en la reclamación 30/2967/2018 y acumulada 30/06511/2018 estimándola acordando la anulación del requerimiento de pago en lo que a la sanción se refiere, procediendo la AEAT a devolver a DON FA el importe de la sanción IVA 2006/2007 que había ingresado.

El órgano de recaudación procedió entonces a instar el pago del importe pendiente de ingreso de la sanción IVA 2006/2007 dentro del plazo conferido en el artículo 62.2 LGT a DOÑA A.L., sucesora de DON P.L. (otro de los socios de la mercantil XX S.L.), fallecido en 2018.

SEGUNDO. Frente a dicho requerimiento de pago cursado a DOÑA A.L., la misma interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Murcia (RG 30/01230/2022) aduciendo que "no se pueden transmitir las sanciones a los herederos de una persona física" invocando, además, que ello ya había sido así dictaminado por ese mismo Tribunal Regional con ocasión de la resolución de la reclamación interpuesta por los sucesores de DON F.G. -el otro socio de la mercantil XX S.L.

El TEAR en fecha 31 de enero de 2023, recaída en la reclamación nº 30/01230/2022 aquí impugnada, centra la controversia jurídica del siguiente modo:

Resolución TEAR impugnada RG 30/01230/2022:

<<Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Decidir sobre la conformidad o no a Derecho del acto impugnado y en particular sobre si a los herederos de una persona física se les puede requerir el pago de una sanción previamente exigida a su padre fallecido.

TERCERO. Tal y como se ha indicado en los antecedentes de hecho, la reclamante alega básicamente lo siguiente: que la cantidad que le exige la Administración se corresponde con una sanción tributaria previamente exigida a su padre como sucesor de una sociedad. Entiende que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley General Tributaria no se pueden transmitir las sanciones a los herederos de una persona física. Como refuerzo de su argumento señala que el TEAR ya se ha pronunciado al respecto estimando, entre otras, la reclamación 30/6555/2018, acumulada a la 30/2974/2018. Dicha estimación implicó la devolución a los herederos de otro socio de la cantidad que habían satisfecho. Finaliza indicando que es precisamente esa cantidad devuelta la que ahora se exige a los restantes socios de la sociedad, entre los que figura el padre de la reclamante, fallecido en el momento de requerir el pago, lo que ha dado lugar a la exigencia del pago a la propia reclamante, como hija y heredera>>

Controversia jurídica que resuelve el Tribunal Regional basándose en el fallo estimatorio de la reclamación interpuesta por los sucesores de DON F.G en tanto que en ambos expedientes la cuestión jurídica a resolver era idéntica: a saber, si cabía exigir a los sucesores de cualquiera de los socios de la entidad XX S.L. (DON F.G. o DON P.L) la cuantía pendiente de ingreso en la Hacienda Pública de la sanción de IVA 2006/2007:

<<CUARTO. Examinada la información obrante en las bases de datos de este Tribunal se puede comprobar que la reclamación 30/2967/2018 y su acumulada 30/6511/2018, a las que alude la propia Oficina Gestora, fueron estimadas mediante resolución de fecha 31/03/2021, en cuyos Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto se señala lo siguiente:

<<CUARTO. En primer lugar, hay que dejar constancia de que, según resulta del escrito de alegaciones presentado en esta reclamación, la entidad reclamante reclama contra el requerimiento de pago notificado realizando oposición solamente en lo relativo a la sanción no oponiéndose a la liquidación cuyo pago se le exige por lo que, a sensu contrario, entendemos que ha prestado conformidad al resto de conceptos que han sido objeto de requerimiento de pago y, en consecuencia, no observando este Tribunal defecto alguno de tramitación respecto de los mismos, han de quedar confirmados, por ser ajustados a derecho.

Entrando ya en la cuestión que se discute, que como decimos se circunscribe a la procedencia del requerimiento de pago notificado al reclamante únicamente en lo que a la sanción se refiere, el acuerdo impugnado se fundamenta en lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) que en su apartado 1 dispone (...)

Este precepto tiene su desarrollo en el artículo 177.1 del mismo cuerpo legal que establece que (...)

Sobre la sucesión de las personas jurídicas disueltas y liquidadas, cabe señalar que según establece el artículo 40 de la LGT (...)

También conviene hacer referencia a los siguientes artículos de la Ley 58/2003, General Tributaria: Art. 17 (...)

Art. 58: Deuda tributaria.(...)

Artículo 182. Responsables y sucesores de las sanciones tributarias (...)

QUINTO. En el presente expediente, el concepto de sanción que se exige al reclamante proviene de una previa exigencia de tal concepto a DON F.G.(sucesor de XX SL., entidad disuelta y liquidada) quien, según se desprende del expediente, ha fallecido, motivo por el cual se notifica la exigencia de la deuda derivada del acta de inspección y de la sanción al reclamante en calidad de heredero de aquél. El reclamante únicamente se opone al requerimiento de pago en lo que respecta a la sanción, no a la liquidación derivada del acta. Por tanto, la cuestión fundamental a dilucidar en esta reclamación es si la sanción objeto de requerimiento de pago mediante el acta que se impugna puede ser exigida a los sucesores de uno de los socios fallecidos de la entidad XX S.L. al cual se le exigió dicha sanción en virtud de un supuesto de sucesión de entidad disuelta y liquidada previsto en el artículo 40 de la LGT. Como se ha expuesto, la LGT excluye a las sanciones del concepto de obligaciones tributarias accesorias al no formar parte de la deuda tributaria e impide que se transmitan a los herederos de personas físicas. Como ha señalado la Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección Segunda del Tribunal Supremo en Sentencia núm. 415/2017 dictada en el Recurso de casación número 834/2016:

"CUARTO.(...) No cuestionándose que sólo el infractor es el que tiene que pagar la sanción, dado que se trata de una medida represiva a la que tiene que hacer frente como compensación de la comisión de una infracción, lo que nos lleva a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias por el fallecimiento del sujeto infractor (...)"

En este sentido, cabe citar la Sentencia 777/2015 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Sede: Barcelona, N.º de Recurso: 1034/2011:

<<Conforme a los apartados 1 y 2 del artículo 35.2 de la Ley 58/2003, los sucesores tienen el carácter de obligados tributarios y de acuerdo con el siguiente apartado 5, también lo tienen los responsables a los que se refiere el art. 41 de esta ley, por tanto, los responsables solidarios o subsidiarios. El artículo 39 regula los supuestos de sucesión de personas físicas. (...) Es claro que el precepto regula la sucesión en todo tipo de obligaciones tributarias del causante, tanto como por cualquiera de los supuestos previstos en el apartado 2 del precedente artículo 35, como en el apartado 5 del mismo artículo. En consecuencia, la sucesión en todas las obligaciones del causante ex artículo 41 LGT se rige por el artículo 39 LGT, tanto en lo que hace a la responsabilidad derivada por deudas tributarias, como por sanciones, y éstas, tanto si fueron impuestas a personas físicas como a jurídicas. (...) notificada la derivación de responsabilidad, queda delimitado el importe de las obligaciones exigibles reclamado, que comprende deuda tributaria y/o sanciones, sanciones que no por ser objeto de derivación pierden su naturaleza sancionadora.

Sentado lo anterior, para el supuesto sucesión de una persona física, el primer inciso del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT prescribe que « En ningún caso se transmitirán las sanciones» (el subrayado es propio), por lo que queda proscrita la transmisión al sucesor de una persona física de toda sanción de la que debiera responder el causante, incluidas las sanciones derivadas en virtud de cualquiera de los supuestos de los artículos 42 y 43 LGT. El inciso final del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT, dispone que « Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento» (el subrayado es propio), esto es, prohíbe que se transmitan al sucesor de una persona física las obligaciones tributarias del responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento. Esta circunstancia (notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento) excepciona la regla de que no se transmitirán al sucesor de una persona física las obligaciones derivadas al causante, pero no excepciona la aplicación de lo previsto en la anterior oración: «En ningún caso se transmitirán las sanciones». En otras palabras, el inciso final del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT proscribire la transmisión al sucesor de una persona física de las obligaciones derivadas al causante en el caso de que el acuerdo de derivación de responsabilidad no se hubiera notificado antes del fallecimiento, pero no autoriza a exigir sanciones al sucesor de una persona física, lo que no solo no se encuentra previsto en ningún otro precepto legal, sino que lo prohíbe expresamente el primer inciso del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT. (...) Ciertamente es que con el fallecimiento de Dña. Salvadora las sanciones no quedaron totalmente extinguidas, en la medida en que existieran otros obligados a su pago, pero sí para Dña. Salvadora y sus sucesores en lo pendiente al momento de fallecer, (...)>>

Por lo expuesto, a juicio de este Tribunal, la sanción cuyo pago es exigido al reclamante no ha perdido tal naturaleza, por lo que no resultaría conforme a derecho la exigencia de dicha sanción al reclamante en calidad de heredero del sucesor (socio) de la entidad disuelta y liquidada, XX SL, por lo que procede la anulación del requerimiento de pago únicamente en lo que a la sanción se refiere>>

Concluyendo el TEAR en la reclamación aquí impugnada, tras esa transcripción de su resolución previa relativa a la exigencia de pago de la sanción IVA de XX S.L. a los sucesores de DON F.G. lo siguiente:

Resolución TEAR impugnada RG 30/01230/2022:

<<A juicio de este Tribunal cabe concluir que el criterio contenido en la resolución que se acaba de transcribir parcialmente se debe aplicar también en el caso que ahora nos ocupa, por lo que el requerimiento impugnado en la presente reclamación debe ser anulado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Murcia, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 19 de febrero de 2023, ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 28 de abril de 2023, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Aduce la Directora:

<<El socio no puede ser entendido como sucesor en sentido estricto de la sociedad disuelta, porque dado que la cuota que percibió por la disolución de esta era patrimonio de la propia entidad, de lo que se trató cuando se le exigió el pago de la deuda y sanción tributarias fue el reclamarle lo que pertenecía a la sociedad y debía ser destinado preferentemente al pago de sus obligaciones tributarias, porque el patrimonio de la sociedad está afecto al pago de sus obligaciones y sólo después, al reparto en cuotas de liquidación a los socios.

Esta es la razón por la que es indiferente que la obligación tributaria esté constituida por liquidaciones o por sanciones o por ambas; de todas ellas debió responder el patrimonio de la sociedad antes de ser repartido entre los socios. La figura a la que se ha de hacer referencia aquí es la del pasivo sobrevenido, que para el derecho privado -del que es una consecuencia el artículo 40.1 de la LGT- no es una sucesión en sentido estricto. De este modo, el artículo 40.1 de la LGT no recoge una transmisión de obligaciones tributarias, sino que responde al principio de intangibilidad del patrimonio del deudor, la sociedad disuelta. De este modo, a los socios se les requirió el pago de las obligaciones de la sociedad -con el límite de la cuota percibida y sin dar distinto tratamiento a liquidación y sanción-, a modo de restitución del patrimonio de esta, razón por la cual los herederos de los socios están en la misma posición que estos, sin que puedan hacer valer la disposición contenida en el artículo 39 de la LGT de que En ningún caso se transmitirán las sanciones.

Este es el resumen de la argumentación contenida en requerimiento de pago dirigido a la interesada y en la resolución recaída en el recurso de reposición que interpuso contra él, por lo que es en estos actos donde se contiene la argumentación extensa, con la correspondiente cita jurisprudencial.

El TEAR no ha rebatido la argumentación expuesta limitándose a transcribir varios artículos de la LGT y la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2017, recurso 834/2016, sin tener en cuenta que el caso revisado el causante fallecido era deudor tributario y no socio receptor de cuota de liquidación de la sociedad disuelta y deudora tributaria, siendo precisamente este hecho el que lo cambia todo y el que motiva que esa sentencia no sea relevante para el caso del que trata el presente recurso.

SEGUNDO.- En apoyo de cuanto queda dicho puede citarse la sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de octubre de 2021, Sala de lo Contencioso Administrativo, recurso 2987/2019, por la que se confirma la resolución de ese Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de julio de 2019, recurso 00-01489-2017.

Pues bien, en esta sentencia se califica precisamente de sucesión impropia la que se produce entre la sociedad disuelta y el socio perceptor de cuota de liquidación. En el fundamento jurídico tercero de esta sentencia se dice (la negrita es añadida): <<Se contempla así un supuesto de sucesión, si se quiere "impropia" como afirma gran parte de la doctrina, en la que los socios o partícipes de la entidad jurídica se colocan en la misma situación que esta mantenía en la relación jurídica tributaria, ello con carácter solidario y con el límite de la cuota de liquidación que les correspondía.

Desde la perspectiva temporal han de considerarse dos aspectos, ya que, ante todo y de un lado, la sucesión tiene lugar con la extinción de la personalidad jurídica de la entidad, producida con la liquidación, no bastando pues solo su mera disolución, durante la cual, como establece el artículo 371 de la Ley de Sociedades de Capital, Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (también artículo 109.2 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada), la entidad sigue manteniendo su personalidad.

De otro lado, es preciso tener en cuenta que la deuda existe desde su devengo, sin que, por ello, el fenómeno sucesorio previsto quede impedido por el hecho de no haberse liquidado aquella al tiempo de la extinción de la personalidad jurídica de la entidad. Como se ha visto, así lo precisa el artículo 40.2 LGT , que para tal caso establece la posibilidad que asiste a la Administración de entender las actuaciones con cualquiera de los sucesores>>

Ha de decirse que esta es una posición ya reiterada de la Sala, y en este sentido en el propio requerimiento de pago se cita la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2016, Sala de lo C-A, sección 2ª, recurso 455/2014 (...) <<En cuanto a la transmisión de las obligaciones tributarias a los socios de entidades disueltas, encuentra su fundamento en el artículo 89.4 de la Ley 230/1963, General Tributaria, "En el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado">>

El fenómeno entonces recogido en el artículo 89.4 de la Ley 230/1963, General Tributaria, ahora lo encontramos en el artículo 40 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y debe tenerse claro que, pese a su literal, "sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad", no estamos ante un supuesto de sucesión, sino una mera concreción de la cuota atribuible a los socios o partícipes de una entidad ya disuelta o liquidada. Pues bien, es notabilísimo el final del FJ 2º de la sentencia ahora comentada, cuando afirma estos extremos y llega a configurar la figura de la sucesión de personas jurídicas, como una afección real, o incluso como una inoponibilidad al acreedor de la entrega de a los socios de sus cuotas de liquidación. Así afirma que:

<<[...] Este precepto no regula una derivación de responsabilidad, ni siquiera una transmisión de obligaciones tributarias, a pesar de la dicción literal, sino que responde al principio de intangibilidad del patrimonio del deudor, de suerte que el patrimonio de la entidad extinguida debe responder de las deudas por ella contraída, aun cuando haya sido distribuido entre los socios">>

No es frecuente que acudamos a la doctrina, pero el caso lo merece, pues el somero análisis revela que esta figura es un mero "ajuste de la cuenta de la liquidación", lo que se denomina el pasivo sobrevenido, que en sede mercantil cuenta con regulación específica, pero que no puede ser una sucesión, se mire como se mire. El sucesor se subroga pero el socio en nada se subroga, no mantiene relación jurídica alguna de la sociedad; tan sólo se ha llevado un dinero que no le corresponde. La norma sale al paso de dar una respuesta necesaria a una situación irregular y desasosegante, cual es que aparezcan deudas pendientes, una vez hecha la liquidación.

Se opta por la solidaridad con o sin límite, en atención a la naturaleza de la entidad, pero esto no es una sucesión: no hay continuidad en las relaciones, principalmente en las relaciones de sociedad que vinculaban al socio con la sociedad, sino un mero ajuste contable de la cuota de liquidación.

A los socios que se llevaron su parte en el haber se les detrae un pasivo que no se tuvo en cuenta al tiempo de calcular sus cuotas de liquidación.

En este sentido se pronuncian autorizadas voces de la doctrina tributaria, entre otras muchas.

Calvo Ortega "la cuestión más importante en relación con este tipo de sucesores (socios y asimilados) es saber si verdaderamente estamos en presencia de un caso de sucesión. En mi opinión no. No hay un mantenimiento de la relación jurídica básica (en este caso la que unía a la persona jurídica o entidad con sus socios o partícipes) y sí una disolución y liquidación de éstas que se extinguen y desaparecen."

Pérez Royo "en estos casos no cabe hablar -a diferencia de lo que sucede con las personas físicas- de sucesión, dado que los ex socios simplemente habrán recibido su cuota de liquidación correspondiente".

POR TODO LO ANTERIOR

Este Departamento de Recaudación SOLICITA que el Tribunal Económico Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso de alzada, estableciendo como criterio lo siguiente:

El requerimiento de pago que se dirige al heredero del socio perceptor de cuota de liquidación de la sociedad disuelta, al que correspondía el pago de las obligaciones tributarias de toda índole de la sociedad, con el límite del importe de esa cuota, no está afectado por la prohibición contenida en el artículo 39 de la LGT de transmitir la exigencia de pago de las sanciones>>

CUARTO. En fecha 16 de mayo de 2023 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, el TEAR de Murcia ha estimado la reclamación económico-administrativa por entender que "la sanción cuyo pago es exigido al reclamante no ha perdido tal naturaleza, por lo que no resultaría conforme a derecho la exigencia de dicha sanción al reclamante en calidad de heredero del sucesor (socio) de la entidad disuelta y liquidada, XX S.L."

Tesis con la que discrepa la Directora recurrente al entender que al sucesor (en este caso, DOÑA A.L.) simplemente se le estaría exigiendo el pago de la cuota de liquidación que percibió su padre a resultas de la disolución y liquidación de la entidad XX S.L.

Así, la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tiene que resolver consiste en determinar si la prohibición del artículo 39 LGT relativa a la no transmisión a los sucesores de personas físicas de las sanciones, alcanza también al requerimiento de pago que, cursado a dichos sucesores, se realice para exigirles el pago de sanciones impuestas a la sociedad disuelta y liquidada de la que el causante era socio.

O, dicho en otras palabras, si es conforme con el artículo 39 LGT, exigir al sucesor de quien fuera socio de una sociedad de responsabilidad limitada disuelta y liquidada, el pago de una sanción impuesta a dicha sociedad, en tanto que dicha cuantía estaría comprendida dentro del límite de la cuota de liquidación y demás percepciones percibidas por el citado causante de la sociedad infractora disuelta y liquidada.

En aras de resolver tal cuestión debemos partir de la normativa aplicable que se contiene fundamentalmente en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

Artículo 39 LGT. Sucesores de personas físicas.

<<1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.

3. Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.

Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente>>

Artículo 40 LGT. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad.

<<1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley.

Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

2. El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos.

3. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica.

4. En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo>>

Preceptos que son objeto de desarrollo reglamentario en el artículo 127 del Real Decreto 939/2005 por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR):

Artículo 127 RGR. Procedimiento de recaudación frente a los sucesores.

<<1. Fallecido cualquier obligado al pago de una deuda, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación al sucesor del requerimiento para el pago de la deuda y costas pendientes del causante, con subrogación a estos efectos en la misma posición en que se encontraba el causante en el momento del fallecimiento y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 182.3, primer párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

a) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce dentro del periodo voluntario, se requerirá al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.

c) Si el fallecimiento se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 por ciento en el plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento.

d) Si el fallecimiento se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

Cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar, se esperará a que transcurra el plazo concedido para ello, durante el cual podrá solicitar de la Administración una certificación de las deudas del causante con efectos meramente informativos.

La Administración, una vez acreditada de forma fehaciente la condición de heredero del solicitante, expedirá un certificado que deberá contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal, último domicilio del causante y del heredero y detalle de las deudas y demás responsabilidades del causante pendientes a la fecha de expedición del certificado.

2. Mientras se halle la herencia yacente, el procedimiento de recaudación de las deudas pendientes podrá dirigirse o continuar contra los bienes y derechos de la herencia. Las actuaciones se entenderán con quien ostente la administración o representación de esta, en los términos señalados en el artículo 45.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La suspensión del procedimiento de recaudación, en los términos señalados en el artículo 177.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar con arreglo a la legislación civil, no afectará a las posibles actuaciones recaudatorias que se lleven a cabo frente a la herencia yacente.

3. Desde que conste que no existen herederos conocidos o cuando los conocidos hayan renunciado a la herencia o no la hayan aceptado expresa o tácitamente, se pondrán los hechos en conocimiento del órgano competente, el cual dará traslado al órgano con funciones de asesoramiento jurídico a efectos de que se solicite la declaración de heredero que proceda, sin perjuicio de la continuación del procedimiento de recaudación contra los bienes y derechos de la herencia.

4. Disuelta una sociedad, entidad o fundación, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, que se subrogarán a estos efectos en la misma posición en que se encontraba la sociedad, entidad o fundación en el momento de la extinción de la personalidad jurídica. En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

a) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce dentro del periodo voluntario, se notificará al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.

c) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 por ciento en el plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento.

d) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

5. En los supuestos de entidades sin personalidad jurídica se estará al momento de disolución para la aplicación de las reglas anteriores.

6. No se aplicará el límite contenido en el artículo 40.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a los supuestos de disolución sin liquidación>>>.

TERCERO. Juicio de este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

De la normativa anteriormente expuesta, se pone de manifiesto que la Ley General Tributaria regula en artículos distintos la sucesión de personas físicas y la sucesión de personas jurídicas.

En relación a la sucesión de sociedades de responsabilidad limitada disueltas y liquidadas, por expresa disposición legal del artículo 40.1 LGT, sus socios son considerados sucesores de estas; sucesión que, dicho sea, por coherencia con que su responsabilidad a efectos mercantiles fue siempre limitada, no alcanza a la totalidad de las obligaciones tributarias de la sociedad sino sólo hasta el importe de su cuota de liquidación y demás percepciones patrimoniales percibidas de ésta en los dos años anteriores. Cuantía esta última que puede ser exigida por la Administración Tributaria al socio sucesor de la persona jurídica no solo para hacer frente a las obligaciones tributarias pendientes de ésta, sino también conforme al artículo 40.5 LGT, para el abono de las sanciones pecuniarias que "pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo".

Así, ex artículo 40 LGT los socios de las personas jurídicas disueltas y liquidadas se convierten, por imperativo legal, en sucesores de dichas sociedades tanto por las deudas tributarias como por las sanciones a ellas impuestas.

En este sentido, quiere este TEAC remarcar que esa obligación de los socios de las entidades disueltas de hacer frente, hasta el límite cuantitativo fijado por la Ley, tanto a las deudas tributarias como a las sanciones impuestas a la persona jurídica es una noción ya asentada en el derecho tributario español.

De hecho, ya bajo la vigencia de la anterior Ley General Tributaria de 1963 se regulaba esta transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en el texto normativo ahora vigente, la derogada LGT de 1963 no hacía mención alguna en relación a la posible exigencia al socio de las sanciones impuestas a su sociedad. Falta de previsión expresa que no fue óbice para que los Tribunales de lo contencioso-

administrativo así lo entendieran. Prueba de ello es la sentencia de la Audiencia Nacional de 02/12/2013 (Nº de Recurso 414/2012) que afirmó:

SAN de 02/12/2013, Nº de Recurso 414/2012:

<<En el caso de sucesión de personas jurídicas, la obligación tributaria transmitida a los socios en función de sus participaciones, incluye las sanciones, en base a las siguientes razones: El legislador no las excluye de forma expresa cuando se refiere al caso concreto de la sucesión de personas jurídicas, por lo que aplicando la máxima que en donde la ley no distingue no debe hacerlo el intérprete unido al contenido que al término deuda tributaria concede el artículo 58 de la Ley, que incluye las sanciones pecuniarias, debe llegarse a la conclusión que las sanciones se transmiten a la Fundación a la que se le han adjudicado los bienes de la sociedad disuelta como única socia.>>

Por su parte el artículo 12.2 del R.D. 1684/1990 Reglamento General de Recaudación, la responsabilidad solidaria alcanza a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la Ley.

Por otro lado debe decirse que la redacción del art. 89.4 de la LGT ha permanecido inalterable, y no fue objeto de revisión por las Leyes 10/85 y 25/95, que introdujeron importantes modificaciones en materia de derecho sancionador, exigencia del principio de responsabilidad tributaria del agente infractor y supuestos de responsabilidad tributaria.

En la regulación de este supuesto de sucesión en la vigente LGT 58/2003, pese a no resultar de aplicación al caso, si puede establecer criterios orientativos y ayudar a interpretar el alcance de la omisión, reconoce sin la menor duda la posibilidad de transmisión de las sanciones en los casos de sucesión de personas jurídicas en el art. 40. 5 : "Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores, hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.". La no exclusión de las sanciones en el caso de la sucesión de personas jurídicas parece razonable, en la medida que los socios propietarios de la entidad y en vida de esta, debían soportar el resultado de todas las consecuencias jurídico tributaria de la sociedad, incluidas las sanciones a las que debiera hacer frente.

En consecuencia la afirmación del recurrente sobre la intransmisibilidad de las sanciones cuando se trata de sucesión, no puede ser admitida por no ser conforme a derecho.>>

Así, esta sucesión por el socio, hasta el importe máximo determinado legalmente, de las deudas y sanciones tributarias de la entidad disuelta y liquidada es, a día de hoy, una cuestión asentada.

No obstante lo anterior, la controversia que aquí nos ocupa radica en determinar qué ocurre cuando, siendo el sucesor de la entidad disuelta y liquidada un socio persona física, éste fallece sin haber dado cumplimiento a la obligación limitada que, como sucesor, le impone la ley.

En este punto es indiscutible que la sucesión a efectos tributarios del socio persona física de la sociedad disuelta y liquidada se regirá por el artículo 39 LGT.

Sin embargo, sería simplista concluir sin necesidad de mayores razonamientos, que su sucesión se regiría de manera exclusiva por el citado precepto ya que su herencia comprende, ex artículo 659 del Código Civil, todos sus "*bienes, derechos y obligaciones*"; obligaciones que incluirían el pago, hasta el umbral máximo fijado por el artículo 40 LGT, de las deudas y sanciones impuestas a la sociedad de la que era socio el causante.

Obligación que, si bien tenía el socio durante su vida, de no haberse dado cumplimiento a la misma al tiempo de su fallecimiento, deberá analizarse su posible transmisión *mortis causa* a sus herederos y/o legatarios según el artículo 39 LGT. Precepto que nos ha de servir también para enjuiciar si, en el caso de que dicha obligación fuese susceptible de transmisión, si la misma se transmitiría íntegra o parcialmente: esto es, tanto en relación a las deudas como a las sanciones impuestas a la persona jurídica.

Se evidencia, por tanto, que el artículo 39 LGT y el artículo 40 LGT no tienen regulaciones estancas e incompatibles entre sí, sino que en un caso como el que aquí nos ocupa, han de ser interpretados conjuntamente.

Interpretación conjunta de ambos preceptos que genera un nuevo paradigma interpretativo puesto que si bien el artículo 39 LGT afirma que las obligaciones tributarias pendientes del causante fallecido se transmiten a sus herederos y/o legatarios, el artículo 39.1 *in fine* afirma que "*en ningún caso se transmitirán las sanciones*".

Así, como hemos señalado en el Fundamento de Derecho Segundo, la cuestión radica en determinar si puede exigirse al heredero y/o legatario del socio de una sociedad de responsabilidad disuelta y liquidada, el pago de una sanción impuesta a dicha sociedad, en tanto que dicha cuantía estaría comprendida dentro del límite de la cuota de liquidación y demás percepciones percibidas por el citado causante de la sociedad infractora disuelta y liquidada, o, si por el contrario, ello supondría una transgresión de la prohibición prevista en el artículo 39.1 *in fine* LGT de que no se transmiten las sanciones a los sucesores de personas físicas.

En aras de afrontar esta cuestión, debemos recordar que el Tribunal Constitucional ha afirmado en innumerables sentencias que "*los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado*" (STC 18/1981).

Uno de estos principios inspiradores del orden penal aplicables al derecho administrativo sancionador es el principio penal de responsabilidad personal de la pena, también conocido como principio de la responsabilidad personal por hechos propios o, según la STC 219/1988 como "principio de la personalidad de la pena o sanción" -denominación esta última que, según expresa el Tribunal Constitucional en la STC 146/1994 es una "*denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador*".

Este principio "*está protegido por el artículo 25.1 de la Norma Fundamental*" (STC 254/1988) e implica, tal y como ha afirmado el Tribunal Constitucional español en su sentencia 125/2001 de 4 de junio, "*que sólo se puede responder penalmente por los actos propios y no por los ajenos*".

Principio inspirador que puede inferirse de determinados preceptos tributarios y, en particular, de los artículos 39.1 *in fine* LGT, 182.3 LGT, 189 LGT y del artículo 190 del citado texto legal:

Artículo 182 LGT. Responsables y sucesores de las sanciones tributarias.

<<1. (...)

2. (...)

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>>.

Artículo 189 LGT. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias.

<<1. La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones>>

Artículo 190 LGT. Extinción de las sanciones tributarias.

<<1. Las sanciones tributarias se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas>>

Estos preceptos son de gran trascendencia puesto que configuran las consecuencias que acarrea el fallecimiento de una persona física bajo una doble perspectiva atendiendo, en definitiva, a si se ha dictado y notificado el acuerdo sancionador. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en su STS de fecha 3 de junio de 2020 (recurso de casación 5791/2017):

STS de fecha 3 de junio de 2020 (recurso de casación 5791/2017) -el subrayado es nuestro-:

<<La vigente Ley General Tributaria regula la intransmisibilidad de las sanciones en los artículos 39 y 182.3, que son preceptos relativos a los sucesores como posibles sujetos responsables, y de forma separada e independiente la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y la extinción de las sanciones tributarias.

Así, el artículo 39.1 de la LGT, después de establecer que las deudas tributarias pendientes a la muerte de los obligados tributarios se transmitirán a los herederos, aclara que "[e]n ningún caso se transmitirán las sanciones", añadiendo el artículo 182.3 que las "sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras."

Sin embargo, la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias se regula de forma separada, en una sección distinta dentro del Capítulo II del Título IV LGT, cuyos artículos 189 y 190 de la LGT tienen por objeto regular, respectivamente, la "Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias" y la "Extinción de las sanciones tributarias".

Así, el apartado 1 del art. 189 de la LGT dispone que la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá "por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones".

Frente a ello, el artículo 190.1 de la LGT dispone que las sanciones tributarias se extinguen "por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas".

Del tenor literal de los referidos preceptos y de los términos que emplean -el artículo 189 se refiere a la "responsabilidad derivada de las infracciones tributarias" y al "sujeto infractor", mientras que el artículo 190 se refiere a "sanciones tributarias" y "obligados a satisfacerla"-, se desprende que los efectos del fallecimiento son distintos dependiendo de si se ha dictado o no el acuerdo sancionador>>

De este modo, si la persona física causante fallece con anterioridad al dictado y notificado del acuerdo de imposición de sanción, su responsabilidad se extingue ex artículo 189 LGT. De este modo, al extinguirse ope legis la responsabilidad subjetiva por el fallecimiento del infractor, se constriñe el ejercicio de la potestad sancionadora administrativa que no podrá ejercerse actuando con los herederos.

Por el contrario, si dicha sanción se hubiera dictado y notificado con carácter previo al fallecimiento del infractor, aunque no hubiera sido satisfecha se produciría su extinción ex lege pues se habría producido "el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerla" aunque, si bien es cierto, en el caso concreto de sanciones impuestas a personas físicas habría un único obligado a satisfacerla: a saber, el sujeto infractor puesto que el artículo 39.1 in fine LGT garantiza la no transmisión a sus herederos y/o legatarios.

Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en la STS antes citada de fecha 3 de junio de 2020 (recurso de casación 5791/2017):

STS de fecha 3 de junio de 2020 (recurso de casación 5791/2017):

<<El artículo 189.1 de la LGT atiende al supuesto del fallecimiento del sujeto infractor como causa de extinción de la responsabilidad cuando tenga lugar antes que la Administración haya dictado y notificado el acuerdo de imposición de sanción, mientras que el artículo 190.1 de la Ley atiende a los supuestos en los que el acuerdo sancionador ya ha sido dictado y notificado, de forma que su ámbito de aplicación se refiere a sanciones que ya han sido impuestas y notificadas pero que aún no son firmes>>

De conformidad con lo anterior, consolidando la Ley General Tributaria la proscripción de la transmisión de las sanciones en la sucesión de personas físicas tanto bajo la perspectiva de la intransmisibilidad de la responsabilidad como de la obligación pecuniaria derivada de la sanción ya dictada y notificada, **para este Tribunal Central no es conforme con el espíritu de la norma la pretensión de la Directora recurrente, esto es, que se pueda exigir al heredero y/o legatario del socio persona física la cuota de liquidación percibida por éste para hacer frente al pago de las sanciones impuestas a la persona jurídica.**

Así, si bien es cierto que el socio persona física por expresa disposición legal sí tenía obligación de satisfacer la sanción impuesta a la persona jurídica hasta el límite legal, dicha sanción no se puede transmitir mortis causa a sus sucesores en la medida en que el régimen de intransmisibilidad de sanciones que venimos analizando no prevé excepción alguna: "en ningún caso se transmitirán las sanciones".

En este sentido, este TEAC no considera jurídicamente procedente concluir que al estar integrada la cuota de liquidación societaria percibida por el socio en su caudal hereditario debe, consecuentemente, transmitirse mortis causa su obligación patrimonial sin discriminar entre deuda tributaria y sanción como propugna la Directora recurrente cuando afirma que es "indiferente que la obligación tributaria esté constituida por liquidaciones, por sanciones o por ambas".

Y ello porque esa argumentación civilista que gira en torno al artículo 661 del Código Civil en virtud de la cual "los herederos suceden al difunto por el solo hecho de su muerte en todos sus derechos y obligaciones" decae, como hemos visto en líneas precedentes, en los casos en los que a la persona física se le exige la sanción en calidad de sujeto infractor pese a que sus herederos reciban la totalidad de su caudal hereditario.

Por otro lado, este Tribunal Central no comparte las argumentaciones de la Directora recurrente contenidas en su escrito de interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio encaminadas a fundamentar que no existe

una sucesión en la relación entre el socio y la sociedad disuelta y liquidada puesto que el literal del artículo 40 LGT así lo prevé.

A *fortiori*, es de destacar que si bien el artículo 40 LGT prevé la sucesión en las sanciones de las personas jurídicas, lo hace únicamente en relación a sus sucesores, esto es, a sus "socios, partícipes o cotitulares" pero sin extenderlo, en su caso, a los sucesores *mortis causa* de estos.

Por ende, este TEAC concluye que no se transmiten a los herederos y/o legatarios de una persona física ni las sanciones impuestas a su causante en calidad de infractor ni las sanciones de las que debiera responder el causante en calidad de sucesor ex artículo 40.5 LGT.

Conclusión que, dicho sea, es jurídicamente conforme con la doctrina histórica de este Tribunal Central en virtud de la cual tampoco es exigible al heredero del causante declarado responsable tributario la sanción derivada a su causante.

Así, en la resolución de 24 de febrero del 2000 (RG 2476/1998) analizamos la conformidad a derecho del acuerdo de responsabilidad subsidiaria de una persona física; responsabilidad que alcanzaba tanto a deudas como a sanciones tributarias impuestas a la sociedad deudora principal. En dicha resolución concluimos:

Resolución TEAC de 24 de febrero del 2000 (RG 2476/1998):

<<Al haber fallecido la persona declarada responsable, a sus herederos no les son exigibles las sanciones comprendidas en las liquidaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 89.3 de la Ley General Tributaria y en los artículos 15.2 y 10.4 del Reglamento General de Recaudación por lo que las liquidaciones citadas habrán de reducirse en el importe de aquéllas>>

Por su parte, en la resolución de 19 de octubre del 2000 (RG 739/2000), al constatar el fallecimiento de la administradora societaria DOÑA R.J que había sido declarada responsable subsidiaria de las deudas y sanciones de IVA de la SOCIEDAD P, concluimos:

Resolución TEAC de 19 de octubre del 2000 (RG 739/2000):

<<El fallecimiento sobrevenido de DOÑA R.J tiene consecuencias más formales que reales sobre el alcance de su responsabilidad ya que de acuerdo con el artículo 89.3 de la Ley General Tributaria y el 10.4 del Reglamento General de Recaudación, las sanciones que figuren entre las obligaciones tributarias de la difunta no se incluirán en las deudas exigibles a sus herederos por subrogación legal en las mismas. Ello deberá, consecuentemente, ser tenido en cuenta por el Centro Gestor, aunque en este caso, al ser DON B.J que actúa como heredero de la causante en esta alzada, responsable subsidiario, secretario y consejero delegado primero y después, como administrador único de la empresa fallida, de la totalidad de las deudas derivadas, la limitación de la responsabilidad como heredero no afectará a la que tiene declarada en su otra condición>>

Y, en el mismo sentido, en la Resolución de 23 de julio de 2008 (RG 1036/2007), con motivo de la reclamación interpuesta por la sucesora del declarado responsable subsidiario, declaramos:

Resolución TEAC de 23 de julio de 2008 (RG 1036/2007):

<<Finalmente, es necesario indicar que el fallo del Tribunal Regional no es ambiguo, puesto que ordena un nuevo cálculo de las sanciones, de acuerdo con lo indicado en el párrafo tercero del fundamento de derecho quinto y en el último párrafo de la página 8 de su resolución, correspondiente al fundamento de derecho sexto. En todo caso, puesto que el responsable subsidiario ha fallecido y se ha personado su viuda con el presente recurso de alzada, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 89.3 de la Ley 230/63 General Tributaria, que establece que a la muerte de los sujetos infractores, no serán transmisibles a sus herederos las sanciones, razón por la cual se anula su exigencia a la recurrente en el presente acto.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso de alzada interpuesto ACUERDA: Estimarlo en parte en cuanto se anulan las sanciones, que no deben exigirse a los herederos de D. J, y confirmando los actos impugnados en lo que se refiere al resto de la deuda exigida>>

Resoluciones que, si bien interpretaban la normativa vigente previa a la entrada en vigor de la actual Ley General Tributaria 58/2003, la misma también regulaba con idéntico literal la no transmisión de las sanciones.

Así, el artículo 89.3 LGT 230/1963 afirmaba:

<<Tres. A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones>>

Y, por su parte, el derogado Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990 establecía:

<<Sección primera. Obligados al pago de las deudas tributarias

Art. 10. Enumeración y clasificación.

3. En el caso de Sociedades o Entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente.

4. Los sucesores mortis causa de los obligados al pago de las deudas tributarias enumerados en los apartados anteriores se subrogarán en la posición del obligado a quien sucedan. No obstante, a la muerte del sujeto infractor no se transmiten las sanciones pecuniarias impuestas al mismo>>.

Criterio de este Tribunal Central de que no cabe exigir a los sucesores de la persona física declarada responsable las sanciones que estuviesen comprendidas en el alcance de la responsabilidad que hemos también mantenido bajo la vigencia de la actual Ley 58/2003.

Así, en la resolución de este TEAC de fecha 9 de septiembre de 2009 (RG 6637/2008) analizamos el acuerdo de fecha 8 de noviembre de 2007 de declaración de responsabilidad subsidiaria del administrador único de la sociedad deudora principal ex artículo 43.1 b) Ley 58/2003; responsabilidad que no se extendió a las sanciones puesto que, como se pone de manifiesto en la resolución, alcanzaba únicamente "a las liquidaciones derivadas de las actas de inspección por el Impuesto sobre Hidrocarburos de los ejercicios 1998 a 2000 y del I.V.A., liquidación paralela del año 2002 y tercer trimestre de 2004".

Además, con posterioridad a la interposición por el declarado responsable de la citada reclamación económico-administrativa ante este TEAC éste falleció, constandingo en la resolución que "la Dependencia de Recaudación remitió a este Tribunal con fecha 10 de

octubre de 2008, la puesta en conocimiento del escrito presentado ante dicho órgano por la viuda del recurrente en el que solicita la suspensión de toda actuación ante el fallecimiento de su marido, aportando copia del certificado del Registro Civil".

Concluyendo este TEAC la desestimación de la reclamación puesto que, concurriendo los presupuestos exigibles a la responsabilidad tributaria declarada y al haberse notificado el acuerdo de responsabilidad antes del fallecimiento, su alcance era correcto no siendo necesario modificarlo en aras de exigirlo a sus sucesores en tanto que no incluía sanción alguna:

Resolución TEAC de fecha 9 de septiembre de 2009 (RG 6637/2008):

<<En este caso, se cumplen los requisitos señalados en el párrafo anterior para considerar producido el hecho determinante de la exigencia de responsabilidad del administrador de la sociedad deudora (...)

Responsabilidad determinada por el órgano de recaudación, que no se ha extendido a las sanciones de la entidad deudora, de conformidad con el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, por lo que el alcance de dicha responsabilidad no queda modificada por el fallecimiento del recurrente, de conformidad con el artículo 39.1 de la misma Ley, y que se transmite a los herederos al haberse notificado el acuerdo de derivación con anterioridad al fallecimiento del responsable>>

Finalmente, interesa señalar que este criterio ha sido también seguido por el TSJ de Cataluña en sentencia de 9 de marzo de 2015 (recurso 1034/2011) quien, con base en nuestras resoluciones históricas, cambio de criterio para declarar - en un supuesto en que el declarado responsable falleció bajo la vigencia de la actual Ley General Tributaria- que no pueden exigirse a los sucesores de una persona física las sanciones comprendidas en el alcance de la responsabilidad:

STSJ de Cataluña de 9 de marzo de 2015 (recurso 1034/2011) -el subrayado es añadido-:

<<Esta Sala y Sección había mantenido el criterio de que una vez derivada la responsabilidad y notificada antes del fallecimiento, salvo en su caso de lo que pudiera resultar de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario, cabía exigir al heredero el importe derivado al causante, sin exclusión de las sanciones. Así, en nuestra sentencia núm. 1004/2012, de 18 de octubre de 2012 (rec. 699/2009), con cita de otra anterior de 27 de abril del mismo año (rec. 1239/2008) (...)

Bajo la vigencia de la normativa anterior a la Ley 58/2003, el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central era reiterado en considerar que las sanciones derivadas a una persona física no eran exigibles a sus sucesores. (...) La resolución del TEAC de 24 febrero 2000 (R.G. 2476-98) considera: «No obstante lo anterior, al haber fallecido la persona declarada responsable, a sus herederos no les son exigibles las sanciones comprendidas en las liquidaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 89,3 de la Ley General Tributaria y en los artículos 15.2 y 10.4 del Reglamento General de Recaudación, por lo que las liquidaciones citadas habrán de reducirse en el importe de aquéllas» y el mismo criterio se mantiene en la resolución del TEAC de 19 octubre 2000 (R.G. 739-00).

Este Tribunal no está en condiciones de reiterar el mismo criterio (...).

Una vez derivada la responsabilidad al responsable solidario o subsidiario, las sanciones derivadas no se convierten para el tercero responsable en deuda tributaria, pues no encuentra en encaje en ninguno de los supuestos de los apartados 1 y 2 del artículo 58 LGT, ni lo prevé ningún otro precepto. En consecuencia, no podemos seguir manteniendo que, notificada la derivación de responsabilidad, queda delimitado el importe exigible reclamado, que comprende la total deuda exigida y del que no resultan escindibles las sanciones. Por el contrario, notificada la derivación de responsabilidad, queda delimitado el importe de las obligaciones exigibles reclamado, que comprende deuda tributaria y/o sanciones, sanciones que no por ser objeto de derivación pierden su naturaleza sancionadora.

Sentado lo anterior, para el supuesto sucesión de una persona física, el primer inciso del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT prescribe que « En ningún caso se transmitirán las sanciones» (el subrayado es propio), por lo que queda proscrita la transmisión al sucesor de una persona física de toda sanción de la que debiera responder el causante, incluidas las sanciones derivadas en virtud de cualquiera de los supuestos de los artículos 42 y 43 LGT. El inciso final del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT, dispone que « Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento» (el subrayado es propio), esto es, prohíbe que se transmitan al sucesor de una persona física las obligaciones tributarias del responsable, salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento. Esta circunstancia (notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento) excepciona la regla de que no se transmitirán al sucesor de una persona física las obligaciones derivadas al causante, pero no excepciona la aplicación de lo previsto en la anterior oración: «En ningún caso se transmitirán las sanciones». En otras palabras, el inciso final del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT proscribire la transmisión al sucesor de una persona física de las obligaciones derivadas al causante en el caso de que el acuerdo de derivación de responsabilidad no se hubiera notificado antes del fallecimiento, pero no autoriza a exigir sanciones al sucesor de una persona física, lo que no solo no se encuentra previsto en ningún otro precepto legal, sino que lo prohíbe expresamente el primer inciso del párrafo tercero del apartado 1 del artículo 39 LGT >>

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**, acuerda **DESESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

La prohibición del artículo 39 LGT relativa a la no transmisión a los sucesores de personas físicas de las sanciones impide exigir al heredero y/o legatario de quien fuera socio de una sociedad de responsabilidad limitada disuelta y liquidada, el pago de la sanción impuesta a dicha sociedad, aun cuando la cuantía de dicha sanción esté comprendida dentro del límite de la cuota de liquidación y demás percepciones percibidas por el citado causante de la sociedad infractora disuelta y liquidada.