

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054893

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 3 de julio de 2014

Vocalía 2.<sup>a</sup>

R.G. 6201/2011

**SUMARIO:**

**Principios de la potestad sancionadora. Responsabilidad. Sucesores de la deuda tributaria. Sucesores de personas jurídicas.** La cuestión se centra en determinar si partiendo del principio de personalidad de las infracciones tributarias las sanciones derivadas de ellas son o no transmisibles a los sucesores. Además, en este caso, habida cuenta de que la infracción de que deriva la sanción se cometió bajo la vigencia de la Ley 230/1963 (LGT), dicha ley es la que resulta aplicable al caso. Pues bien, siendo cierto que el Tribunal Central, en su Resolución de 18 de diciembre de 2008, RG 7465/2000 (NFJ031511), en unificación de criterio, declaró transmisibles las sanciones a los sucesores de personas jurídicas al amparo de la interpretación que hizo del art. 89.4 de la Ley 230/1963 (LGT), ahora dicha interpretación no pudo mantenerse a la vista de las últimas sentencias del Tribunal Supremo, por lo que cambiando el criterio respecto a la doctrina anterior considera ahora que las sanciones no son transmisibles a los sucesores al amparo del art. 89.4 de la Ley 230/1963 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 230/1963 (LGT), art. 89.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada (03/07/2014), el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso ordinario de alzada interpuesto por D. ..., con C.I.F.: ..., actuando en su nombre y representación **D. A**, con NIF ..., como sucesor de la entidad disuelta y liquidada **X, S.A.**, con CIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones en c/ ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 12-05-2011 (RG 08/06187/2007) relativa a sanción por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000, con cuantía de 714.598,91 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El 11-06-2007 se notificó al ahora reclamante Acuerdo sancionador relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000 del que destacamos el contenido siguiente:

*<<En fecha 19 de mayo de 2005 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general en relación con el concepto y periodo señalados en el encabezamiento y que culminaron con la incoación del acta de conformidad (A01) número 75015382, de fecha 20 de diciembre de 2006.*

*La tramitación del presente procedimiento sancionador se inició el 20 de diciembre de 2006 (...) mediante comunicación (...) notificada a D. ..., en calidad de socio y liquidador de la entidad **X, S.L.** (...) En el acto de referencia, así como en el acuerdo de inicio y propuesta de imposición de sanción, se dejó constancia de que la sociedad **X, S. L.**, está disuelta y liquidada, habiéndose extinguido su personalidad jurídica.*

*(...)*

*Atendiendo al momento en que se realizaron los hechos que han dado lugar al inicio de este procedimiento, resulta aplicable la Ley 230/1963, según la redacción dada a la misma por la Ley 25/1995.*

*No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 58/2003, se aplicará la formativa contenida en esta última a las infracciones cometidas antes de su entrada en vigor (1 de julio de 2004), siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor.*

*(...)*

*En nuestro caso, las infracciones tributarias, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades del año 2000, es indiscutible que sólo pudieron ser cometidas por **X, S.L.** (...) No obstante, y dado que esta entidad fue disuelta y liquidada, las sanciones que pudieran imponerse se transmitirán a los socios, que responderán a ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado, según disponen los artículos 89.4 de la Ley 230/1963 (...) Por tanto, será a los socios de **X, S.L.** a quienes se les exigirá, en su*

caso, la responsabilidad por la comisión de las infracciones tributarias, en relación con el impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000.

(...)

Por lo que se refiere a la infracción, ésta responde a la conducta del obligado tributario consistente en la contabilización como existencias iniciales en el año 2000 de una cifra muy superior a la que fue contabilizada como existencias finales en el año anterior y que no se correspondía con su valoración real, lo que trajo como consecuencia un aumento de los gastos computados para la determinación de la base imponible.

Íntimamente vinculado con la antijuridicidad está el principio de tipicidad, basado este último en el de seguridad jurídica, que exige que la conducta infractora aparezca reconocida claramente como tal en la legislación vigente en el momento de su comisión. En este caso la conducta del obligado tributario estaba tipificada como infracción grave en el momento de su comisión en el artículo 70, letra a), de la Ley 230/1963....."Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria....."

(...)

El elemento subjetivo, por su parte, también ha de considerarse concurrente en el caso que nos ocupa, puesto que el obligado tributario, mediante la contabilización de un importe en concepto de Existencias Iniciales en el año 2000 superior al real y su posterior deducción como gasto a través de la partida Consumos de Explotación, incrementó los gastos computados para el cálculo del resultado contable, y, en consecuencia, redujo la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y la cuota tributaria resultante.

(...)

La normativa citada no ofrece dudas en cuanto a la obligatoriedad de valorar las existencias según su coste de producción y, además, tampoco resulta admisible registrar un activo, en este caso las existencias, en el asiento de apertura de un ejercicio por un importe distinto al que figuraba en el asiento de cierre del ejercicio inmediatamente anterior.

El obligado no actuó con la diligencia debida a la hora de determinar la base imponible del impuesto, por lo que no puede considerarse su declaración completa y veraz, ni apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 77.4 de la Ley 230/1963. En concreto debe resaltarse que el obligado tributario no ha justificado que su conducta pudiera ampararse en una interpretación razonable de la norma.

Como síntesis de los argumentos hasta aquí expuestos, hemos de concluir que en aquella conducta de X, S.L., que aquí nos ocupa, concurrió plenamente el elemento subjetivo necesario para ser sancionada, apreciándose culpa o negligencia grave en el comportamiento del obligado tributario.

(...)

En su propuesta de imposición de sanción, el instructor apreció la concurrencia de los criterios de graduación por comisión repetida de infracciones tributaria y ocultación.

(...)

Como se puede apreciar, resulta inferior la sanción calculada con arreglo a la Ley 58/2003, por lo que se aplicará esta normativa.

Por lo expuesto (...) SE ACUERDA imponer (...) la sanción que se detalla a continuación:

LEY 58/2003	2000
Artículo	191
Base sanción	1.276.069,47
Ocultación	SI
Califica. Infracc.	GRAVE
Sanción mínima	50
Comisión repetida	5
Perjuicio económico	25
Porcentaje sanción	80
Importe sanción	1.020.855,58
Reducc. Conformidad	306.256,91
Sanción efectiva	714.598,73
Reducción por ingreso (Art. 188,3 Ley 58/2003)	178.649,73
A ingresar	535.949,18

## Segundo

Disconforme el ahora reclamante con el referido Acuerdo sancionador interpuso frente al mismo la reclamación número 08/06187/2007 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, quien, previos los trámites oportunos, la desestimó por resolución de 12-05-2011.

## Tercero.

Disconforme el ahora reclamante con la referida resolución del TEAR, la cual le fue notificada el 08-06-2011, con fecha 05-07-2011 interpuso frente a la misma el recurso de alzada que nos ocupa mediante escrito en el que formula las alegaciones que seguidamente se resumen:

1ª.- Infracción del principio de personalidad de las sanciones. Intransmisibilidad de las sanciones.

2ª.- Nulidad del Acuerdo de sancionador por girarse en él una liquidación por la totalidad de la sanción en vez de fraccionar la misma entre los distintos socios con el límite de la cuota de liquidación de cada uno de ellos.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren en el presente recurso los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite planteándose como cuestiones a resolver, a la vista de las alegaciones del recurrente, las expuestas en el apartado TERCERO del expositivo anterior.

### Segundo.

La PRIMERA DE LAS CUESTIONES es determinar si partiendo del principio de personalidad de las infracciones tributarias las sanciones derivadas de ellas son o no transmisibles a los sucesores.

Habida cuenta de que la infracción de que deriva la sanción se cometió bajo la vigencia de la Ley 230/1963 coincide tanto la Inspección como el contribuyente y el Tribunal Regional en que dicha ley es la que resulta aplicable al caso que ahora analizamos[1].

Y así, como hemos transcrito en Antecedentes, la Inspección acude al artículo 89.4 de la Ley 230/1963 para defender la transmisibilidad de la sanción al sucesor[2].

Y siendo la interpretación que del artículo 89.4 de la Ley 230/1963 lo discutido por el contribuyente ya ante el Tribunal Regional, éste confirma dicha interpretación en los términos siguientes:

<<La sanción, bien reza el Acuerdo impugnado, considera sujeto infractor a la entidad disuelta y liquidada Promocions Inmobiliaries Elbe Moya SL, por lo cual no puede estimarse que en el presente caso se haya infringido el principio de personalidad de la sanción. En tanto que la entidad infractora no existía en el momento de las actuaciones, el interesado intervino como sucesor de dicha entidad (art. 24.1 d) RD 939/1986), pues siendo su socio único tenía tal consideración.

*Pues bien, en cuanto a la transmisibilidad de las sanciones a los socios por las infracciones cometidas por la entidad disuelta y liquidada hay que señalar que el artículo 89.4 de la Ley 230/1963 disponía que “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”.*

*Por su parte, el apartado tercero del referido artículo dispone que “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”.*

*De la contraposición de ambos apartados se desprende que, si bien en el caso de sucesión de personas físicas la Ley excluye expresamente la trasmisión de las sanciones, en el caso de personas jurídicas no se realiza tal exclusión.*

*Otra cuestión a tener en cuenta respecto de las diferencias que concurren en la sucesión de personas físicas y jurídicas es que mientras en el caso de las primeras el heredero responde con todos sus bienes presente y futuros de las deudas del causante (art. 10.5.b) del Reglamento General de Recaudación (RGR) vigente al tiempo de los hechos –RD 1684/1990- y art. 89.3 Ley 230/1963, salvo aceptación de la herencia a beneficio de inventario, en el caso de las segundas la responsabilidad sólo se extiende hasta el límite de la respectiva cuota de liquidación (art. 10.5.a) del RGR y 89.4 Ley 230/1963).*

Por otro lado nos encontramos ante un supuesto no de responsabilidad tributaria sino de sucesión, de sucesores de la deuda tributaria, diferenciación ésta que resultaba de diversa normativa, en particular del artículo 10 y 15 del RGR estableciendo este último que "Disuelta y liquidada una sociedad o Entidad, la Administración Tributaria exigirá a sus socios o partícipes en el capital el pago de las deudas tributarias, intereses y costas pendientes de aquélla, con el límite establecido en el apartado 5 del artículo 10 de este Reglamento", por lo que no puede traerse aquí a colación la exclusión de las sanciones que hace el artículo 37 de la Ley 230/1963 respecto de los responsables, ni se puede estimar la pretensión de que se dicte un acuerdo de derivación de responsabilidad, por no tratarse de tal sino de un caso de sucesión.

No resulta tampoco baladí el hecho de que el término "obligaciones tributarias" a que se refiere en la determinación del alcance de la sucesión el art. 89.4, encerraba en la Ley 230/1963 todos los componentes de la deuda tributaria, la cual era definida por el artículo 58 de dicho texto incluyendo las sanciones.

Con la Ley 58/2003 las sanciones tributarias ya no se incluyen dentro del concepto de deuda tributaria (art. 58) no obstante lo cual el criterio de transmisibilidad de las sanciones a los socios en el caso de sociedades disueltas y liquidadas se recoge expresamente en su artículo 40 apartados 2 y 5, estableciendo que "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.(...) 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".

Este mismo criterio ha sido mantenido por nuestro Tribunal Central para supuestos en los que resultaba de aplicación la LGT/1963, entre otras, en sus resoluciones de 31-01-2008 (RG 1049/06 y RG 1450/07) y de 18-12-2008 (R.G.: 00-07465-00), esta última dictada para unificación de criterio.

Por tanto, no encontrándonos ante un supuesto de responsabilidad sino de sucesión, y alcanzando ésta a las sanciones impuestas a las personas jurídicas extinguidas, procede desestimar las alegaciones en tal sentido formuladas>>.

Pues bien, cierto es que este Tribunal, en su resolución RG 7456/00, en unificación de criterio, declaró transmisibles las sanciones a los sucesores de personas jurídicas al amparo de la interpretación que hizo del artículo 89.4 de la Ley 230/1963, argumentando en los términos que cuasi textualmente reproduce el Tribunal Regional y que ha sido anteriormente transcrito.

Ahora bien, debemos preguntarnos si dicha interpretación pudo mantenerse hoy en día. Y la respuesta no puede ser sino negativa a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo de 01-12-2010, recaída en recurso de alzada para unificación de doctrina número 270/2006 y en la que podemos leer:

#### <<TERCERO

Expuesto lo anterior, y delimitado el alcance del recurso, procede examinar las dos cuestiones de fondo planteadas. En primer término, la de con quien se debieron entender las actuaciones, y, en segundo lugar, si la responsabilidad declarada de los socios sucesores alcanza también a las sanciones.

#### CUARTO

Con respecto al primero de los temas debatidos.....

(...)

#### QUINTO

En lo referente a la extensión de la responsabilidad es evidente que la misma no puede alcanzar a las sanciones, cuando de sucesión en la empresa se trata.

El argumento de la sentencia impugnada, sobre la extensión a los sucesores de la derivación de las sanciones, es el de que nada autoriza para excluir a los socios de sociedades o entidades disueltas y liquidadas de la obligación de pago del concepto a que los recurrentes aluden, sanciones.

Es evidente el error en el que se incurre con ese razonamiento. No solamente por el principio de personalidad de las sanciones, sino porque cuando de extender las sanciones se trata lo trascendente es que ha de existir un precepto que expresamente establezca esa extensión. En este caso es patente que no existe ese precepto, como lo acreditan los razonamientos de la sentencia de instancia para estimar procedente la extensión combatida.

*La conclusión precedente tenía su fundamento en el artículo 37.3 de la LGT ( RCL 1963, 2490) previgente cuando afirmaba: "La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria con excepción de las sanciones."*

*Precepto que, en concordancia con lo establecido en el artículo 89.4 , impide extender la obligación tributaria de los socios a las sanciones.*

*De otra parte, y para completar la argumentación, no existe hecho que justifique la responsabilidad derivada en las sanciones de los socios, por una eventual responsabilidad derivada de hechos propios.*

*Todo lo cual determina que en este punto ha de ser estimado el recurso>>.*

Y en el mismo sentido se ha pronunciado más recientemente la STS de 31-05-2012 la que, tras reproducir lo anteriormente transcrito de la STS de 01-12-2010, acogándose a su criterio, se limita a añadir:

<<Y todo ello sin olvidar, como dice la sentencia recurrida, "que no se ha declarado infracción alguna atribuible a quien recurre".

*Naturalmente, la situación es distinta en la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, norma que en su artículo 40.5 se refiere a la sucesión en materia de sanciones, pero que por razón de vigencia temporal no es aplicable al caso que contemplamos>>.*

Dicho lo anterior no cabe sino estimar la alegación actora y estimar el recurso de alzada sin necesidad de entrar a conocer de la segunda alegación formulada por el recurrente.

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número 6201/11 interpuesto por **JUAN JOSÉ PÉREZ BAQUERO**,

#### **ACUERDA:**

**ESTIMARLO**, anulando la resolución del Tribunal Regional objeto del mismo así como el Acuerdo sancionador subyacente.

[1] Aplicabilidad que se ve confirmada por la STS de 31-05-2012 (rec. nº. 2400/2010) a la que más tarde haremos referencia la que, como en el caso que ahora nos ocupa, se refiere a un supuesto de infracción tributaria cometida bajo la Ley 230/1963 y exigencia de la sanción a los socios bajo la vigencia de la Ley 58/2003.

[2] Aunque cite también el 40.5 de la Ley 58/2003 entendemos que lo hace para aclarar que la transmisibilidad que según su criterio se desprende del 89.4 de la Ley 230/1963 se mantiene en la Ley 58/2003 bajo la cual se exige la sanción al sucesor, como después hará también el Tribunal Regional.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.