

## BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058444

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 272/2015, de 9 de marzo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1034/2011

## SUMARIO:

**Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Administradores de personas jurídicas. Incumplimiento de obligaciones. Conducta del administrador.** Se confirma la adecuación al Derecho del acuerdo de declaración de responsabilidad, que se encuentra debidamente fundamentado. La declarada responsable era vocal del consejo de administración de la entidad deudora principal al tiempo del incumplimiento de sus obligaciones tributarias y la misma manifestó que no intervino en ninguna decisión relativa a uno de los ejercicios en cuestión, lo cual de por sí ya es indicativo de que incurrió en negligencia por dejación de sus funciones. **Alcance. Sanciones.** *La persona física, declarada responsable, fallece con posterioridad a la notificación de un acuerdo de derivación que incluye deudas tributarias y sanciones: solo se transmiten las primeras no las segundas.* Una vez 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. El inciso final del párrafo tercero del art. 39.1 Ley 58/2003 (LGT) proscribía 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 dicho precepto. En este caso se produjo el fallecimiento de la declarada responsable subsidiaria después de que se le hubiese notificado el acuerdo de derivación, contra el cual interpuso reclamación y antes de que el TEAR dictase su resolución. Pues bien, pese a que tal fallecimiento no fue comunicado al TEAR y en consecuencia fue correcta la inicial exigencia a la misma de las sanciones impuestas a la deudora principal, tal exigencia devino improcedente desde su fallecimiento. Con su fallecimiento, las sanciones quedaron totalmente extinguidas para ella y sus sucesores en lo pendiente al momento de fallecer. Se modifica en consecuencia el criterio que se había mantenido, entre otras, en STSJ de Cataluña, de 27 de abril de 2012, recurso n.º 1239/2008 (NFJ049176).

**Sucesores de la deuda tributaria. Sucesores mortis causa. Sanciones.** El art. 39 Ley 58/2003 (LGT) regula la sucesión en todo tipo de obligaciones tributarias del causante, 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.

## PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 39, 41, 42, 43 y 58.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 37.3, 40.1 y 89.3.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 130.1.

## PONENTE:

*Don Ramón Gomis Masque.*

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 1034/2011

Partes: Lucio C/ T.E.A.R.C.

**SENTENCIA**

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D<sup>a</sup> . NÚRIA CLÈRIES NERÍN

MAGISTRADOS

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

D. JOSÉ LUÍS GÓMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a nueve de marzo de dos mil trece.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo núm. 1034/2011, interpuesto por D. Lucio , representado por el Procurador D. MARÍA ISABEL PEREIRA MAÑAS, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Sr. ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. RAMON GOMIS MASQUÉ, quien expresa el parecer de la SALA.

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

Por la indicada Causídica, en nombre y representación de D. Lucio , se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de fecha de 18 de marzo de 2011, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 , interpuesta por Dña. Salvadora contra el acuerdo del Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación, de 14 de noviembre de 2006, por el que se le declara responsable subsidiaria, conforme al art. 40.1, párrafo primero, de la Ley 230/1963 , General Tributaria, de los débitos tributarios pendientes de la entidad Montajes Prat, S.L., con un alcance de 44.797,66 euros correspondientes, excluido el recargo de apremio, a la liquidación n.º NUM001 derivada de acta de conformidad en concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1997-1999, y a la sanción con clave n.º NUM002 , impuesta por infracción tributaria prevista en el art. 79 a) de la LGT-1963 relativa a dicho impuesto y periodos, calificada como grave por la Ley 230/1963 y como leve por la Ley 58/2003, aplicándose esta última al resultar más favorable que la anterior.

**Segundo.**

Acordada la incoación de los presentes autos de recurso núm. 1034/2011, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción. En su momento y por su orden, las partes despacharon los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron, la actora, el dictado de una sentencia estimatoria que revoque y declare no conforme a Derecho la resolución del TEARC, así como el acto de derivación de que trae causa, y la defensa y representación de la Administración demandada, la desestimación del recurso.

**Tercero.**

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

**Cuarto.**

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

En la demanda articulada en la presente litis, en apoyo de sus pretensiones, la defensa y representación del aquí recurrente, heredero universal de Dña. Salvadora , fallecida el 6 de noviembre de 2008, alega como primer motivo de impugnación que no concurre el requisito para la declaración de responsabilidad previsto en la Ley 40.1 de la Ley 230/10963, en la redacción dada por la Ley 10/1985, consistente en ser administrador de la sociedad deudora de la Hacienda Pública. Manifiesta que Dña. Salvadora fue nombrada miembro del Consejo de Administración por acuerdo de la Junta General de Accionistas elevado a público por escritura de 12 de febrero de 1998, cuando ya había transcurrido el ejercicio fiscal de 1997 del Impuesto sobre Sociedades, por lo que con relación al ejercicio 1997 aquella no tuvo ninguna intervención ni en la contabilidad, ni en la gestión de la sociedad, ni en las decisiones que ésta última adoptó, de manera que no puede exigírsele responsabilidad tributaria por dicho periodo de 1997, por falta de culpa o negligencia. En cuanto a los ejercicios 1998 y 1999, predica la alegada falta de culpabilidad con base en que Dña. Salvadora no podía ser responsable de la no aportación de datos o justificantes no aportados por los diversos representantes de la sociedad deudora que comparecieron ante la Inspección y suscribieron el acta de conformidad que generó las diferencias de bases imponibles que dieron lugar a la liquidación, puesto en el momento en que se practicaron las actuaciones inspectoras hacía ya más de cuatro años que no ostentaba ninguna representación de la sociedad, por lo que la omisión de presentación por parte de dichos representantes no puede perjudicarle, dada su incapacidad legal para poder intervenir en dichas actuaciones inspectoras. Añade el hecho de que las actas levantadas por la Inspección fueran firmadas en conformidad no significa la conformidad de los declarados responsables subsidiarios, y que ha tenido conocimiento la desaparición de documentos de la empresa en fecha 12 de abril de 2002 por unos hechos denunciados en la Comisaría de Policía del Prat de Llobregat y conocidos por la Inspección, por lo que es posible que por ello justificantes de pago no pudieran ser aportados a la Inspección.

En otro orden de cosas, la parte recurrente denuncia la vulneración material de su derecho de defensa, por la insuficiente información contenida en el acuerdo de iniciación del expediente de derivación de responsabilidad, por la ausencia en el expediente de las actuaciones inspectoras seguidas contra la deudora principal y por la falta de audiencia a Dña. Salvadora e imposibilidad de intervención alguna de la misma en momento anterior al acuerdo de derivación de responsabilidad. Asimismo, aduce que el expediente carece de la declaración razonada y motivada de fallido del deudor principal y, por último, la intransmisibilidad de la sanción por fallecimiento del sujeto infractor.

**Segundo.**

Con la salvedad que se dirá, los anteriores alegaciones son sustancialmente las mismas que las esgrimidas por la parte demandante en el recurso núm. 1077/2011 de los tramitados en esta Sala y Sección, interpuesto por otra de las personas que fue nombrada miembro de Consejo de Administración de Montajes Prat, S.L. en la misma fecha que la aquí recurrente contra análoga resolución del TEARC que confirmaba el acuerdo de derivación de los debitos pendientes a la Hacienda Pública de dicha entidad Montajes Prat, S.L., con el mismo alcance e igual fundamentación. El indicado recurso ha sido resuelto por nuestra sentencia núm. 1046/2014, de 11 de diciembre de 2014 , en que razonábamos lo siguiente:

«SEGUNDO: Concurrencia del requisito de ser administradora y concurrencia de la culpa o negligencia. De la documentación del Registro Mercantil incorporada a las actuaciones resulta que la recurrente fue nombrada vocal del Consejo de Administración por acuerdo de la Junta de 31 de diciembre de 1997, elevado a público por escritura de 12 de febrero de 1998, inscrita el 17 de noviembre siguiente. También resulta que conforme a los estatutos, art. 9, la administración se articulaba, entre otras posibilidades, con varios administradores que actuaran conjuntamente formando un Consejo de Administración.

Según resulta de las declaraciones del Impuesto, el ejercicio comprendía el año natural, por lo que consecuentemente la declaración del ejercicio 1997 fue presentada el 24 de julio de 1998, fecha en la que la recurrente ya ostentaba su cargo, y , toda vez que cesó en el mismo por acuerdo de la Junta de 15 de octubre de 2001, escritura de 29 de octubre siguiente e inscripción el 13 de agosto de 2002, resulta que también ocupaba su cargo cuando se presentó la declaración del ejercicio 1999.

En el periodo de desempeño del cargo, la Sociedad contaba con un Consejero delegado, pero dentro de las facultades atribuidas a éste no aparece explícitamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y además, en la mediada en que era delegado su existencia no eximía a los componentes del Consejo de velar por el cumplimiento de sus obligaciones.

La declaración de responsabilidad se sustentó, conforme al art. 40.1, párrafo primero de la LGT/1963 , en el incumplimiento por los administradores de las obligaciones tributarias de la Sociedad o en el consentimiento del

incumplimiento, y tales obligaciones, es decir la presentación de declaraciones correctas, habían de cumplirse en el tiempo en que la recurrente desempeñaba su cargo, como se ha dicho.

La recurrente manifiesta que no intervino en ninguna gestión decisiva relativa al ejercicio 1997, lo cual de por sí ya es indicativo de que incurrió en negligencia por dejación de sus funciones, máxime teniendo en cuenta que por su condición añadida de partícipe de la Sociedad estaba en condiciones especiales de conocer la gestión, a lo que interesa, el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la Sociedad.

Considerando lo dicho sobre el título de imputación a la recurrente y las fechas en que ha de situarse el hecho del que deriva, huelga la alegación de que ya no ostentaba el cargo cuando se desarrollaron las actuaciones inspectoras y por ello no es responsable de la no aportación en el curso de éstas de los diversos justificantes requeridos, porque la cuestión es que las autoliquidaciones se presentaron sin que se contara con aquellos aportes documentales.

Por último se alega que tal documentación había sido sustraída, cuestión que más bien se refiere a la culpabilidad de la Sociedad, pero lo cierto es que tal afirmación está carente de prueba por cuanto no se afirma otra cosa sino que el hecho fue denunciado y la denuncia fue turnada a un Juzgado de Instrucción, es decir no se presenta una sentencia con hechos probados por lo que lo dicho sobre la sustracción es una mera afirmación de parte.

TERCERO: Se ha de rechazar de plano la alegación de indefensión originada por la insuficiente motivación del acta, ya se refiera a la de liquidación en la que se relata pormenorizadamente los hechos que sustentan ésta y las razones jurídicas y fácticas que determinaron el incremento de la base imponible, ya se refiere a la resolución sancionadora a la Sociedad, en la que se motiva el presupuesto de la culpabilidad después de referir los aspectos fundamentales del acta de liquidación.

A la vista de tales actos de la Administración hay que decir con rotundidad que no es cierto que éstos se limiten a consignar los extremos que se relacionan en la demanda.

Por otra parte, el acuerdo remitido es de derivación de responsabilidad, de forma que no había de incorporar, fuera de los dos actos antes dichos, las actuaciones de liquidación, las cuales, además la recurrente pudo conocer como partícipe de la sociedad y en último término solicitar en este proceso la ampliación del expediente al de liquidación.

Hay que añadir que la recurrente no había de intervenir en el expediente de liquidación y sancionador a la Sociedad por cuanto en aquel momento es obvio que ninguna responsabilidad se le exigía.

Por último, el acuerdo sancionador, en los términos dichos, realiza un juicio de inferencia de la culpabilidad apto para probar y motivar tal presupuesto.

CUARTO: Dictado el acuerdo de derivación, la recurrente ha podido presentar su impugnación contra éste alegando motivos que se refieren estrictamente a la liquidación y sanción a la Sociedad.

Si lo que reprocha es que no ha podido impugnar las liquidaciones cuando éstas fueron notificadas a la sociedad, hay que considerar lo antes dicho: con anterioridad al inicio de las actuaciones de derivación era ajena, en términos de legitimación, a la actuación inspectora en cuanto hasta entonces nada se le imputaba.

Sobre la derivación de las sanciones, el Tribunal Supremo se pronunció en su Sentencia de 17 de marzo de 2008, entre otras muchas, en el sentido de que la regla general establecida en el art. 37.3 de la LGT/ 1963 cede cuando se trata de la aplicación al caso de la regla singular y más específica recogida en el art. 40.1, párrafo primero de la misma Ley, razón por la que la compatibilidad entre los dos mandatos legales se hace perfectamente posible y concurriendo la participación por culpa de quien es administrador de una Sociedad causante de una infracción Tributaria de carácter grave, no existe óbice legal ex artículo 37.3 para derivar a dicho administrador las consecuencias punitivas de la conducta ilícita de la Sociedad.

Carece de todo fundamento legal la alegada "caducidad por inactividad de la Administración", por el transcurso de más de seis meses desde la declaración de fallida de la Sociedad hasta al inicio de "la responsabilidad subsidiaria"- hemos de entender el inicio del expediente- porque tal inactividad en seis meses se refiere al procedimiento de inspección, que nada tiene que ver con este supuesto, en el que la inactividad que se alega sería, en su caso, apta para sustentar la prescripción de la acción de derivación, pero por transcurso de cuatro años, lo que no concurre en este supuesto.

Sobre la culpabilidad en la sociedad ya se ha tratado, y sobre la graduación de la sanción "con criterios informáticos" en la demanda no se especifica nada fuera de una cita del art. 130.1 de la Ley 30/1992.

QUINTO: Por acuerdo de la Dependencia de Recaudación de Barcelona, de 17 de octubre de 2006, folio 156, se declaró fallida a la Sociedad, visto el expediente y documentación justificativa aportada, ratificando de esta forma la declaración del Administrador de Cornellà, de 27 de noviembre de 2003, que aparece acompañada de un informe del resultado de las actuaciones ejecutivas.

En el acuerdo de derivación de responsabilidad se expresa que actualmente se confirma la declaración de fallida.

Por tanto no puede prosperar la alegación de que el expediente carece de la declaración razonada y motivada de fallida».

Conforme al principio de unidad de doctrina, igualdad y seguridad jurídica, los anteriores razonamientos son plenamente trasladables al presente caso, dada la analogía existente y la identidad del debate jurídico.

### **Tercero.**

Resta considerar el último de los alegatos del demandante. De acuerdo con lo anteriormente considerado, las sanciones tributarias no se excluyen de la responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades, al amparo del artículo 37.3 de la Ley General Tributaria de 1963 . A lo ya razonado cabe añadir la cita de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2010 (rec. 1787/2005 ), en la que se declara:

«Esta cuestión ha sido resuelta en sentido negativo por la sentencia de esta misma Sección de 17 de marzo de 2008 (casación 6738/03 , FJ 8º), pronunciamiento reiterado en la de 20 de mayo de 2010 (casación para la unificación de doctrina 10/05, FJ 5º), argumentando que la contradicción aparente entre los artículos 37.3 y 40.1 de la Ley General Tributaria de 1963 , tras la reforma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, (BOE del 22 de julio) debe resolverse armonizando ambas disposiciones, de manera que el primer precepto constituía la regla general y el segundo la regla específica para los administradores de las sociedades, responsables a los que se extendía la exigencia de las sanciones cuando concurrían los requisitos establecidos en el propio artículo 40.1, como consecuencia de la comisión de las infracciones a que se refería el precepto.

Por consiguiente, bajo ese marco normativo debía entenderse que la responsabilidad subsidiaria derivada al administrador alcanzaba a las sanciones pecuniarias que, según la Ley General Tributaria de 1963, formaban parte de la deuda tributaria de la sociedad administrada por aquél; la especialidad del artículo 40.1, párrafo 1º, frente a la regla general del artículo 37.3 , justificaba la inaplicabilidad de aquella regla general a los casos de responsabilidad subsidiaria de los administradores por las infracciones cometidas por las personas jurídicas que aquéllos administran».

Sin embargo, lo que alega el recurrente en su postrer alegato no es la improcedencia de la derivación de responsabilidad a Dña. Salvadora , combatida en sus precedentes alegaciones de la demanda, sino la imposibilidad de la transmisión de las sanciones a los herederos o legatarios en caso de fallecimiento, esto es, al recurrente de conformidad con el artículo 89.3 LGT/1963 y 39.1 LGT/2003 .

En el presente caso, como queda justificado en el expediente de derivación, el acuerdo de declaración de responsabilidad se notificó a Dña. Salvadora antes de su fallecimiento, siendo ésta quien interpuso la reclamación económico-administrativa contra el acto de derivación. Por tanto, no se contrarió lo proscrito con carácter general en el último inciso del tercer párrafo del apartado 1 del artículo 39 de la Ley 58/2003 , al prever que «Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento», pues nos hallamos en el supuesto de notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento, excluido de la regla general.

Sin embargo, el primer inciso del tercer párrafo del apartado 1 del artículo 39 de la Ley 58/2003 , que precede al ya transcrito, dispone: «En ningún caso se transmitirán las sanciones».

A partir de ahí surge el problema determinar si en el supuesto en que la persona física fallece con posterioridad a la notificación de un acuerdo de derivación que incluye tanto de deudas tributarias como sanciones, si estas últimas se transmiten a su sucesor o únicamente las primeras.

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. Así en la resolución de 10 octubre 1997 (R.G. 8794-95) se considera:

«Cuarto.- Queda un último punto a considerar derivado de un hecho acaecido con posterioridad a la interposición de la reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, y son las consecuencias en orden a la determinación de la deuda que se derivan del fallecimiento del administrador declarado responsable subsidiario.

Los efectos de la sucesión "mortis causa" en las deudas y responsabilidades hereditarias se abordan en el artículo 89.3 de la L.G.T . y se regulan con carácter más general en los artículos 10, apartados 4 y 5 , y 15, apartados 2 a 4, del vigente Reglamento General de Recaudación . En el referido artículo 10 se dispone que "los sucesores mortis causa de los obligados al pago de las deudas tributarias ... 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". Es indudable que los herederos de ... se han subrogado "ex lege" en la posición del causante, y están legitimados para continuar el procedimiento económico-administrativo iniciado por el causante, y para defender la existencia de un crédito de aquél y consecuentemente de ellos, como herederos, frente a la Hacienda Pública.

Sin embargo, en contra de lo alegado por los herederos, el fallecimiento no produce por sí solo el derecho a la recuperación de la cantidad pagada a la Hacienda Pública por el causante en concepto de la sanción

impuesta a la Sociedad, y en virtud de la responsabilidad en 61 derivada. En relación con esta cuestión deben tenerse en cuenta las siguientes consideraciones: que ... el ingreso de toda o al menos de la mayor parte de la cantidad que le había sido requerida, y que dicho ingreso no puede calificarse de indebido, tal como se establece en la presente resolución; que la deuda fue pagada antes del fallecimiento del interesado y, en su consecuencia, no entró en la masa hereditaria a la que se refiere el artículo 659 del Código Civil, ni puede hablarse en las presentes circunstancias de que existiese una obligación tributaria pendiente; que se trata de una sanción impuesta a la Sociedad, que es el verdadero "sujeto infractor"».

En el mismo sentido, 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).

No obstante, en el presente caso, el fallecimiento de Dña. Salvadora se produjo vigente la Ley 58/2003, por lo que no es de aplicación la LGT anterior, sino aquella, con independencia de que sí fuera aplicable a la derivación a Dña. Salvadora la Ley 230/1963, pues de lo que se trata ahora es de la sucesión del aquí actor en las obligaciones de ésta.

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), razonábamos lo siguiente:

«Respecto a la primera cuestión, esto es respecto a la transmisibilidad de la responsabilidad subsidiaria declarada sobre la persona causante de los hoy recurrentes, es plenamente ilustradora la doctrina contenida en la Sentencia de esta Sala núm. 471, de 27 de abril de 2012, en la que declaramos lo siguiente:

<< Por último, en cuanto a la naturaleza "personalísima" de la incursión en infracciones, alegan los recurrentes que nunca fueron administradores de la sociedad, sino que les ha sido requerida la deuda como herederos de su padre D. Julián .

Se ha de decir al respecto que no nos encontramos ya en el momento de comisión de una infracción, puesto que la infracción no fue cometida por D. Julián personalmente, sino por la empresa a través de sus órganos de administración. Nos encontramos en puridad ante la exigencia de una deuda generada por derivación de responsabilidad empresarial, que comprende tanto las infracciones como las liquidaciones tributarias.

Es necesario también poner de relieve, para establecer la vigencia normativa, que la responsabilidad que se exige ahora a los recurrentes, herederos del administrador de la sociedad, viene derivada del fallecimiento del administrador y no directamente de la incursión en responsabilidad en las deudas de la sociedad, por lo que ha de ser aplicada la Ley General Tributaria 58/2003, ya que Don. Julián falleció el 3 de abril de 2008. En este contexto, el artículo 39 de la LGT establece en su apartado 1, párrafo tercero, que "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".

Debe quedar sentado que en el momento del fallecimiento del administrador de la sociedad ya estaba delimitada la deuda que le había sido transferida, ya se había declarado fallida a la empresa y había sido legalmente notificada aquella derivación de responsabilidad; en suma, queda delimitado como importe exigible el reclamado, importe que, como venimos diciendo en numerosas sentencias comprende la total deuda exigida y del que no resultan escindibles las sanciones. De este modo, la deuda líquida exigible se transmite sin más a los sucesores mortis causa, a salvo que la herencia hubiera sido realizada a beneficio de inventario. Así queda recogido también en el artículo 182.2, segundo párrafo, de la LGT/2003 .

De la misma manera, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 25 de abril de 2011, aclara que el art. 37.3 no prohibía de modo absoluto la exigencia de sanciones al responsable, sino que su único objetivo --plenamente lógico-- fue impedir que quien ostentara tal condición viniese a garantizar el pago de las sanciones impuestas como consecuencia de la realización de una infracción tributaria cuando no hubiera participado materialmente en la misma. Ello permitía admitir la plena vigencia y eficacia de ciertos preceptos -como el referido art. 40.1, párrafo primero- que extendían los efectos de la infracción (las sanciones) a aquellas personas que, distintas del sujeto infractor, hubiese intervenido en su comisión, posibilidad por otra parte, plenamente respetuosa con el principio de personalidad de la pena.

Conforme al artículo 182 de la LGT/2003, se extiende la responsabilidad por sanción en los referidos supuestos sin que se produzca ningún tipo de vulneración del principio de personalidad de la sanción, como resulta de la doctrina del Tribunal Constitucional, que en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirma -refiriéndose a la constitucionalidad de la redacción dada al art. 38.1 de la LGT/1963 por la Ley 10/85- que "no es trasladable al ámbito de las infracciones administrativas la interdicción constitucional de responsabilidad solidaria en el ámbito

del Derecho Penal, puesto que no es lo mismo responder solidariamente cuando lo que está en juego es la libertad personal -en la medida en que la pena consista en la privación de dicha libertad- que hacerlo a través del pago de una cierta suma de dinero en la que se concreta la sanción tributaria, siempre prorrateable "a posteriori" entre los distintos responsables individuales". Y el mismo T.C. admitió la constitucionalidad del art. 38.1 de la LGT/1963".

En consecuencia, deben ser rechazadas las alegaciones del demandante y desestimado el recurso, al considerar la Sala acertado el contenido de la resolución del TEARC impugnada..>>

De la misma manera, al constatar en este caso que el fallecimiento de la causante de los recurrentes tuvo lugar mucho después de que la declaración de responsabilidad subsidiaria quedara establecida y notificada a la administradora, no habiéndose planteado ninguna cuestión acerca de la legítima condición de herederos ni sobre una hipotética aceptación de la herencia a beneficio de inventario (aplicación a sensu contrario de lo que se recoge en la STS de 21 de junio de 2012 ), no puede ser estimado este motivo de impugnación».

Este Tribunal no está en condiciones de reiterar el mismo criterio. 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. Su apartado 1 dispone:

#### «Artículo 39. 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».

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.

Conforme al artículo 58 LGT , la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, y además, en su caso, por el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del período ejecutivo y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos. Por tanto, las sanciones tributarias no forman parte de la deuda tributaria, y así lo establece expresamente el apartado 3 de dicho artículo 58 al prescribir que «Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley». Del inciso final se desprende que aunque a la recaudación de las sanciones le sean aplicables las normas que regulan el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias, no por ser encontrarse una sanción en periodo ejecutivo se convierte en deuda tributaria y deja de tener el carácter de sanción. Del mismo modo, los artículos 41 y siguientes de la LGT al regular la derivación de responsabilidad distinguen entre deuda tributaria y sanciones. 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 .

#### **Cuarto.**

En el presente caso, la resolución impugnada es la resolución del TEARC que desestima la reclamación interpuesta por Dña. Salvadora contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación, de 14 de noviembre de 2006, por el que se le declara responsable subsidiaria de la entidad Montajes Prat, S.L., con un alcance de 44.797,66 euros. Tal y como ya ha quedado razonado, el acuerdo de derivación se ajustaba a derecho. Pendiente dicha reclamación de resolución por el TEARC, sobrevino la muerte de Dña. Salvadora . Aunque a la vista del expediente de la reclamación resulta el fallecimiento que no fue comunicado al TEARC (según manifiesta en autos el propio demandante éste no fue comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria sino hasta el 1 de marzo de 2012) y que pese inicialmente la exigencia a Dña. Salvadora de las sanciones impuestas a Montajes Prat, S.L. de las que fue declarada responsable era correcta, devino improcedente a partir de su fallecimiento en lo no satisfecho hasta entonces. 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, importe que no nos consta con certeza.

En virtud de lo expuesto, es obligada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70.2 de la vigente Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la estimación parcial del presente recurso contencioso- administrativo, en los términos que se dirán.

#### **Sexto.**

No se aprecian méritos para una especial condena en costas, a tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la misma Ley 29/1998 , en su redacción originaria aplicable al caso.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

### **FALLAMOS**

Que ESTIMAMOS en parte el presente recurso contencioso-administrativo núm. 1034/2011, promovido D. Lucio contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha de 18 de marzo de 2011, de la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 , que anulamos en parte, por no ser conforme a derecho, únicamente en el sentido de que el alcance de la responsabilidad subsidiaria de Dña. Salvadora que confirma ha de reducirse en el importe de las sanciones objeto del acuerdo de derivación que no hubieran sido ingresadas a su fallecimiento en fecha de 6 de noviembre de 2008; sin hacer especial condena en costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, y luego que gane firmeza libérese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.