

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076757

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de enero de 2020

Sala 3.^a

R.G. 2212/2018

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. Inadmisión. En el caso que nos ocupa, la Directora del Dpto. de Recaudación de la AEAT señala que el TEAR ha confundido la previsión del apdo. 4 del art. 107 del RD 1065/2007 (RGAT), con un supuesto de mancomunidad, en el que la Hacienda Pública, para proceder frente a un socio, estaría obligada a dirigirse al resto de los socios. En su opinión, el TEAR se ha hecho eco de este planteamiento al entender que en aplicación de los arts. 40.5 de la Ley 58/2003 (LGT) y 107.4 del RD 1065/2007 (RGAT), la sanción tributaria debió notificarse al resto de los socios de X, S.L. Sin embargo, el TEAR no alude en ningún momento a que las obligaciones de los sucesores sean mancomunadas, ni tampoco entiende que en aplicación de los arts. 40.5 de la Ley 58/2003 (LGT) y 107.4 del RD 1065/2007 (RGAT) la sanción tributaria deba notificarse al resto de los socios de X, S.L., ya que lo que exige es, más bien, la notificación a alguno de ellos al afirmar que «en el expediente constaban otros sucesores a los que poder realizar el intento de notificación del citado acto». Así, el motivo del TEAR para anular la providencia de apremio parece ser, simplemente, que a su juicio la notificación por comparecencia constituye, según jurisprudencia consolidada, el último recurso al que debe acudir la Administración para notificar sus actos administrativos, debiendo agotar previamente todas las posibilidades de notificación personal, considerando, por tanto, dicho tribunal que la notificación por comparecencia a Don Z no fue válida, precisamente porque existían otros sucesores con los que previamente se podía haber intentado la notificación personal.

Así las cosas, no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio al apreciar incongruencia entre lo solicitado por la Directora de la AEAT y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues le corresponde a ella motivar que el criterio aplicado es dañoso y erróneo, lo que no se produce en el presente caso, en cuanto el criterio considerado como tal por la Directora de la AEAT no es el sostenido por el Tribunal Regional en su resolución. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 40, 182 y 242.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 107.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 12 de mayo de 2017, recaída en la reclamación nº 11/00557/2016 interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición contra providencia de apremio.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante al expediente quedan acreditados los hechos siguientes:

1. Mediante escrito de fecha 11 de febrero de 2013 se notificó a la entidad X, SL la iniciación de un procedimiento sancionador por la posible comisión de una infracción tributaria como consecuencia de la falta de presentación de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008.

2. Tras dos intentos infructuosos de notificación personal se notificó a dicha entidad por comparecencia el acuerdo de imposición de sanción el 14 de diciembre de 2013.

3. Habiendo finalizado el día 20 de enero de 2014 el plazo de pago en período voluntario sin que hubiese sido satisfecha la deuda, la Dependencia Regional de Recaudación notificó a Don Z, en calidad de sucesor de la entidad X, SL, providencia de apremio el 19 de noviembre de 2014.

4. Frente a la providencia de apremio Don Z, actuando en representación de la entidad X, SL, interpuso recurso de reposición el 11 de diciembre de 2014 alegando que, habiéndose inscrito el 27 de octubre de 2009 en el Registro Mercantil de Cádiz la escritura de disolución, liquidación y extinción de la entidad X, SL, la notificación de la sanción debería haberse realizado a los socios, cosa que no ha sucedido, razón por la cual procede la anulación de la providencia de apremio como consecuencia de la indefensión ocasionada.

5. La Dependencia Regional de Recaudación estimó el recurso de reposición mediante acuerdo de 27 de febrero de 2015, notificado a Don Z por comparecencia, junto con la sanción, tras dos intentos infructuosos de notificación personal, el día 16 de abril de 2015.

6. Habiendo finalizado el día 5 de junio de 2015 el plazo de pago en período voluntario de la sanción sin que hubiese sido satisfecha la deuda, la Dependencia Regional de Recaudación notificó a Don Z, en calidad de sucesor de la entidad X, SL, providencia de apremio el 21 de octubre de 2015.

7. Frente a la providencia de apremio Don Z, actuando en representación de la entidad X, SL, interpuso recurso de reposición mediante escrito de 3 de noviembre de 2015, reiterando las alegaciones formuladas en el recurso de reposición anterior.

8. La Dependencia Regional de Recaudación desestimó el recurso de reposición mediante acuerdo de 11 de diciembre de 2015, notificado a Don Z el 12 de enero de 2016.

Segundo:

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuso Don Z la reclamación nº 11/00557/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo de Andalucía (TEAR, en adelante) el 9 de febrero de 2016, solicitando la anulación de la providencia de apremio al no haber sido notificado en período voluntario de pago de la sanción objeto de dicha providencia. La reclamación fue estimada por el TEAR en su resolución de 12 de mayo de 2017, que anuló el acto impugnado sobre la base de los siguientes razonamientos:

SEGUNDO. Siendo el acto aquí impugnado una providencia de apremio, el examen de su conformidad a Derecho ha de hacerse a la vista de lo que se establece en el art. 167.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que dispone que "contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago. b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación. c) Falta de notificación de la liquidación. d) Anulación de la liquidación. e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada".

TERCERO. A la vista del expediente administrativo se constata que el interesado presentó recurso de reposición el 11 de diciembre de 2014 en los mismos términos que la actual reclamación contra la providencia de apremio notificada el 19 de noviembre de 2014. Dicho recurso de reposición fue estimado totalmente señalando que se anulaba la providencia de apremio, por falta de notificación en período voluntario de pago, y procedía a notificar de nuevo la sanción en período voluntario de pago, junto con la resolución del recurso, notificación que se efectuó el 16 de abril de 2015 por comparecencia, al haberse realizado sendos intentos con resultado ausente en el domicilio de quien presentó el recurso de reposición como socio de la entidad disuelta y liquidada. Posteriormente se vuelve a notificar providencia de apremio el 21 de octubre de 2015, contra la que presenta el interesado nuevo recurso de reposición, oponiendo los mismo argumentos que contra la providencia anterior, recurso que es desestimado en resolución contra la que se interpone la presente reclamación.

CUARTO. Por otro lado consta que la entidad X SL se disolvió y liquidó por escritura de 8 de octubre de 2009 ante el notario D. ..., nº (...) de su protocolo, e inscrita en el Registro Mercantil el 27 de octubre de 2009. en dicha escritura constan como socios Don Z titular de 4.560 participaciones, y Doña M, Don A, Don D y Doña R, titulares de 360 participaciones respectivamente cada uno.

QUINTO. Dispone el art. 40.5 de la LGT que "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." Por su parte, señala el art.107.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos que "Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos."

SEXTO. Como hemos señalado, la notificación de la providencia de apremio ahora reclamada se realizó junto con la resolución del recurso de reposición estimatorio interpuesto contra la providencia de apremio anterior sobre la misma liquidación. Examinada dicha notificación podemos observar que la misma se realiza por comparecencia una vez realizados 2 intentos con resultado ausente en el domicilio de uno de los socios. Y la Administración en vista de dicho resultado, procedió a la notificación conforme al art. 112 de la LGT. Sin embargo, a juicio de este Tribunal la citada notificación por comparecencia no puede reputarse eficaz ni conforme a Derecho, pues en el expediente constaban otros sucesores a los que poder realizar el intento de notificación del citado acto, con carácter previo a la notificación por comparecencia, y en el expediente no consta ni siquiera un intento en tal sentido. En estos términos, la providencia de apremio notificada no puede reputarse conforme a Derecho por infracción del art. 167.3 c) de la LGT, y en consecuencia procede anularla.

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpuso la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 8 de septiembre de 2017 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al considerarla gravemente dañosa y errónea, formulando, en síntesis, las alegaciones que siguen: 1. El TEAR considera que en aplicación de los artículos 40.5 de la LGT y 107.4 del Real Decreto 1065/2007, la sanción tributaria debió notificarse al resto de los socios de X, S.L., puesto que se intentó dos veces en el domicilio de uno de los socios con el resultado de ausente. Además, afirma que "la notificación de la providencia de apremio ahora reclamada se realizó junto con la resolución del recurso de reposición estimatorio interpuesto contra la providencia de apremio anterior sobre la misma liquidación".

2. Corresponde aclarar en primer lugar la imprecisión del TEAR al referirse a las notificaciones de algunos actos: la notificación de la providencia de apremio ahora reclamada se produjo el día 21 de octubre de 2015, en tanto que la resolución del recurso de reposición estimatorio se produjo el 16 de abril de 2015, junto con el acuerdo de imposición de sanción.

Establecido lo anterior, con el presente recurso extraordinario se pretende establecer la conformidad a derecho de los siguientes puntos:

La exigencia de pago de las obligaciones tributarias pendientes a los sucesores de una persona jurídica extinguida puede hacerse a cualquiera de ellos, con los límites establecidos en el artículo 40 de la LGT. En el caso de que se trate de un procedimiento de comprobación o investigación, opera el artículo 107.3 del Real Decreto 1065/2007.

La exigencia de pago de las obligaciones tributarias pendientes a cada sucesor de una persona jurídica extinguida requiere que se notifique en periodo voluntario de pago a cada uno de ellos si no se notificó la correspondiente liquidación a la persona jurídica.

La validez y consiguientes efectos jurídicos de la notificación de una liquidación a un sucesor de la persona jurídica extinguida no está supeditada a la notificación de esa misma liquidación al resto de los sucesores. En este sentido, el artículo 177.2, último párrafo, de la LGT es muy claro. Y ello porque el artículo 40.1 de la LGT opta por la solidaridad, no por la mancomunidad pretendida por el interesado, que supondría la constitución de un litisconsorcio pasivo necesario, vetado por la solidaridad de la mano de las prerrogativas clásicas del acreedor solidario. Por la misma razón, una notificación incorrecta a un sucesor no se subsana con la notificación correcta a otro sucesor.

Sin perjuicio de respetar la regla contenida en el apartado 4 del artículo 107 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de

los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT), el principio de solidaridad exige que la validez y efecto jurídico de la notificación de una liquidación a un sucesor tributario de la persona jurídica extinguida, en modo alguno podrá estar supeditada a la notificación de esa misma liquidación al resto de los sucesores tributarios.

3. El legislador ha dictado normas distintas para requerir el pago de las deudas a los sucesores, según el sucesor sea persona física o jurídica, y según la deuda estuviera en vía voluntaria o en vía ejecutiva en sede de la persona jurídica disuelta y liquidada. En el caso de que el sucesor sea persona jurídica, tanto si la deuda está en vía voluntaria como si está en ejecutiva, rige el artículo 40 de la LGT, cuyo apartado 1 dispone que: 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 (...).

El artículo 107 del RGAT, relativo tanto a sucesores de personas físicas fallecidas como de personas jurídicas extinguidas respecto de deudas en periodo voluntario de pago, señala en su apartado 2: La Administración tributaria podrá desarrollar las actuaciones de los procedimientos con cualquiera de los sucesores.

Esta disposición consagra precisamente el derecho a elegir o *ius elegendi*, potestad inderogable del acreedor solidario, tal y como refiere el artículo 1.144 del Código Civil (CC).

Y el apartado 4 del mismo artículo, que establece: Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos.

En cuanto a las deudas en vía ejecutiva, rige el artículo 177 de la LGT, que dispone:

Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica.

(...)

La Administración tributaria podrá dirigirse **contra cualquiera** de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.

De nuevo se incorpora aquí el contenido del artículo 1.144 del CC.

El artículo 127.4 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, rige en ambos supuestos respecto de los sucesores de personas jurídicas: 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.

4. No obstante ser distintas normas, queda establecido que la Administración tributaria puede exigir el pago de las deudas pendientes de las personas jurídicas extinguidas a cualquiera de sus socios, partícipes o cotitulares. La notificación al sucesor requerido será en periodo ejecutivo o voluntario de pago, si se le hubiera notificado o no la liquidación a la persona jurídica extinguida. Además, dada la solidaridad entre socios, partícipes o cotitulares establecida por la normativa reguladora, las actuaciones con uno de ellos interrumpen la prescripción para los demás.

El artículo 40.3 de la LGT recoge la figura del pasivo sobrevenido, así el artículo 399 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en su apartado 1º refiere que: Los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación.

Así pues, tanto en el ámbito mercantil, como en el tributario, la obligación de los socios, derivada de la existencia de un pasivo sobrevenido, se constituye con carácter de solidaria.

Hay que hacer por ello una referencia a la solidaridad y sus efectos.

La solidaridad civil pasiva (de deudores, que es la que interesa aquí) encuentra su regulación en el CC, en la sección cuarta del Capítulo 3º del Libro 4º, artículos 1.137 a 1.148, titulado "DE LAS OBLIGACIONES MANCOMUNADAS Y SOLIDARIAS".

El artículo 1.137 del CC refiere que habrá solidaridad pasiva cuando cualquiera de los deudores debe realizar la prestación en su totalidad al acreedor. Y el artículo 1.144 del CC sienta que en solidaridad no es precisa la constitución del litisconsorcio pasivo necesario, esto es, no es indispensable demandar conjuntamente a todos los deudores solidarios, pudiendo el acreedor actuar a su capricho. Así, dispone el artículo 1.144 del CC que el acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente, apuntando a continuación que las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás, mientras no resulte la deuda cobrada por completo.

Esto es, se le concede al acreedor el derecho de formular nuevas reclamaciones contra los demás (distintos de los ya demandados) hasta que la deuda no haya sido cobrada por completo. En este sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007, Sala de lo Civil, recurso 4419/2000, FJ 2º, referida a los derechos del acreedor de elección y variación, propios de la solidaridad pasiva.

Muy al contrario, la obligación en mano común encuentra su regulación en el artículo 1.139 del CC, cuando dispone que: Si la división fuere imposible, sólo perjudicarán al derecho de los acreedores los actos colectivos de éstos y sólo podrá hacerse efectiva la deuda procediendo contra todos los deudores. Si alguno de éstos resultare insolvente, no estarán los demás obligados a suplir su falta.

En mano común debe tenerse claro que el pago o cumplimiento de la obligación es un acto colectivo o conjunto de todos los deudores por principio, y para cobrar forzosamente por vía judicial hay que demandarlos a todos. Para los actos de ejercicio extrajudicial la regla es la misma. Es decir, que en obligación en mano común es imprescindible la constitución del litisconsorcio pasivo necesario de deudores mancomunados, al igual que el artículo 1.144 del CC lo excluía para el caso de la solidaridad.

Y en el caso de la reclamación impugnada lo que sucede es que el TEAR ha confundido la previsión del apartado 4 del artículo 107 del RGAT (las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos), con un supuesto de mancomunidad, en el que la Hacienda Pública, para proceder frente a un socio, estaría obligada a dirigirse al resto de los socios. El TEAR se ha hecho eco de este planteamiento al entender que en aplicación de los artículos 40.5 de la LGT y 107.4 del Real Decreto 1065/2007, la sanción tributaria debió notificarse al resto de los socios de X, S.L.

En definitiva, la previsión del apartado 4 del artículo 107 del RGAT no debe entenderse como una quiebra de la solidaridad y del artículo 1.144 del CC y 40 de la LGT, sino como una concesión al principio de interdicción de la arbitrariedad, recogido en el artículo 9.2 de la Constitución, como inspirador de la actuación de los poderes públicos.

De modo que, sin perjuicio de respetar la regla contenida en el apartado 4 del artículo 107 del RGAT, el principio de solidaridad exige que la validez y efecto jurídico de la notificación de una liquidación a un sucesor tributario de la persona jurídica extinguida, en modo alguno podrá estar supeditada a la notificación de esa misma liquidación al resto de los sucesores tributarios.

De cuanto queda expuesto resulta que el requerimiento de pago formulado a un sucesor de persona jurídica extinguida requiere que se le notifique en periodo de pago voluntario si la deuda estaba en ese mismo periodo en el momento de la extinción, que puede exigirse a un sucesor y no a otros y que las actuaciones seguidas con un sucesor interrumpen la prescripción para los demás sucesores, pero en absoluto que la procedencia del requerimiento hecho a un sucesor dependa de que se haya asimismo requerido a los demás sucesores, en periodo voluntario o ejecutivo, según corresponda.

Termina la Directora recurrente solicitando la estimación del recurso y la unificación de criterio en el sentido siguiente:

"Sin perjuicio de lo que corresponda en los casos de que en el momento de la extinción de una persona jurídica esté abierto un procedimiento tributario de comprobación e inspección, o se abra con posterioridad, la exigencia de deudas de una persona jurídica extinguida a un sucesor, al amparo del artículo 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tanto si se trata de deudas en voluntaria como en ejecutiva en el momento de la extinción, no depende ni se condiciona a que se haya requerido también a otro sucesor. En consecuencia, la conformidad a derecho y consiguientes efectos jurídicos de las notificaciones que se hagan al sucesor requerido no están supeditadas a las notificaciones que se hagan a los demás sucesores".

Cuarto:

El 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), no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

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:

De la documentación obrante al expediente se infiere que la infracción que se atribuye a la entidad X, SL, consistente en la falta de presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, tuvo lugar con anterioridad a la extinción de su personalidad jurídica, producida el 27 de octubre de 2009 con la inscripción en el Registro Mercantil de su disolución y liquidación. La AEAT inició el procedimiento sancionador por la citada infracción mediante acuerdo de 11 de febrero de 2013, esto es, con posterioridad a la extinción de la entidad. Resulta obvio, pues, que la sanción no estaba liquidada cuando se extinguió la personalidad jurídica de la entidad X, SL.

Dispone el artículo 40 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT):

Artículo 40. 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".

Por su parte, el artículo 182.3 de la LGT dispone que:

"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".

Conforme a lo dispuesto en el artículo 40.5 de la LGT, al que se remite el artículo 182.3 de dicha norma, los sucesores responden de las sanciones que pudiera proceder imponer a la entidad. Es decir, no sólo de las impuestas sino de las que se pudieran imponer. La sanción que nos ocupa, correspondiente a una infracción cometida antes de la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad y no liquidada en el momento de dicha extinción, se transmite a los sucesores (socios), pudiéndose entender las actuaciones del procedimiento sancionador con cualquiera de ellos. Todos los socios quedan obligados solidariamente al pago de la sanción hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

Por su parte, el artículo 107 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), dispone:

Artículo 107. Actuaciones con sucesores

"1. En el caso de actuaciones o procedimientos relativos a personas físicas fallecidas o a personas jurídicas o demás entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración las personas a las que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias.

2. La Administración tributaria podrá desarrollar las actuaciones o los procedimientos con cualquiera de los sucesores.

3. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás sucesores conocidos, que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.

4. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos.

5. En el caso de que la herencia se encontrase yacente, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 39. 3 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6. Cuando en los procedimientos cuyas actuaciones se entiendan con los sucesores de un obligado tributario deba practicarse una devolución, deberá acreditarse la proporción que a cada uno corresponda de acuerdo con lo dispuesto en la legislación específica, a efectos de proceder al reconocimiento del derecho y al pago o compensación de la devolución, excepto cuando se trate de herencias yacentes debidamente identificadas, en cuyo caso se reconocerá y abonará la devolución a la herencia yacente".

A la vista de este precepto no cabe duda, a juicio de este Tribunal Central, de que las actuaciones del procedimiento sancionador se podrán desarrollar con cualquiera de los sucesores de la entidad extinguida, que la circunstancia del inicio deberá comunicarse a los demás sucesores conocidos por si quisieran comparecer en las actuaciones y que el acuerdo que ponga fin al procedimiento sancionador se realizará a nombre de todos los sucesores que hayan comparecido y se notificará a los demás sucesores conocidos. Y es que aunque el apartado tercero del precepto haga referencia a un procedimiento "de comprobación o investigación", pareciendo aludir en exclusiva a procedimientos de aplicación de los tributos, no puede perderse de vista que el apartado primero se refiere también a la transmisión a los sucesores de las sanciones tributarias y que no tendría razón de ser que en el ámbito sancionador se privara a los demás sucesores del derecho a ser parte en el procedimiento y a conocer la sanción finalmente impuesta a efectos de ejercer su derecho a la defensa.

En el caso examinado, el acuerdo sancionador se practicó a nombre de Don Z, siéndole notificado por comparecencia, tras dos intentos infructuosos de notificación personal, no constando la notificación de dicho acuerdo a los demás sucesores conocidos. Don Z no recurrió dicha sanción.

Ante la falta de pago de la sanción por Don Z, se le notificó en 21 de octubre de 2015 providencia de apremio. Dicha providencia de apremio fue anulada por el Tribunal Regional en la resolución aquí impugnada.

Si se examina dicha resolución debe reconocerse, en primer término, tal como señala la Directora recurrente, que el TEAR incurre en una imprecisión al indicar en el fundamento de derecho sexto que "la notificación de la providencia de apremio ahora reclamada se realizó junto con la resolución del recurso de reposición estimatorio interpuesto contra la providencia de apremio anterior sobre la misma liquidación". Y es que la notificación que se hizo conjuntamente fue la de la resolución del recurso de reposición estimatorio y la del acuerdo de imposición de sanción, que tuvo lugar el 16 de abril de 2015. La notificación de la providencia de apremio se produjo el 21 de octubre de 2015.

Continúa diciendo la resolución del TEAR en su fundamento de derecho sexto que "Examinada dicha notificación [hemos de entender la del acuerdo sancionador, por la imprecisión arriba señalada] podemos observar que la misma se realiza por comparecencia una vez realizados 2 intentos con resultado ausente en el domicilio de uno de los socios. Y la Administración en vista de dicho resultado, procedió a la notificación conforme al art. 112 de la LGT. Sin embargo, a juicio de este Tribunal la citada notificación por comparecencia no puede reputarse eficaz ni conforme a Derecho, pues en el expediente constaban otros sucesores a los que poder realizar el intento de notificación del citado acto, con carácter previo a la notificación por comparecencia, y en el expediente no consta ni siquiera un intento en tal sentido. En estos términos, la providencia de apremio notificada no puede reputarse conforme a Derecho por infracción del art. 167.3 c) de la LGT, y en consecuencia procede anularla". A juicio del TEAR, por tanto, la notificación por comparecencia del acuerdo sancionador a Don Z no es válida porque constaban en el expediente otros sucesores con los que podría haberse intentado, "con carácter previo a la notificación por comparecencia," es decir, antes de acudir a la notificación por comparecencia, la notificación personal, no constando en el expediente "ni siquiera un intento en tal sentido". El motivo del TEAR para anular la providencia de apremio parece ser, simplemente, que a su juicio la notificación por comparecencia constituye, según jurisprudencia consolidada, el último recurso al que debe acudir la Administración para notificar sus actos administrativos, debiendo agotar previamente todas las posibilidades de notificación personal.

Llegados a este punto, con independencia de que este Tribunal no comparta la decisión del TEAR porque el hecho de que existan otros sucesores no significa que para que la notificación a uno de ellos por comparecencia sea válida es requisito que previamente se haya intentado personalmente la notificación a otros sucesores, este Tribunal Central debe plantearse si es procedente o no admitir a trámite el presente recurso extraordinario de alzada.

El artículo 242.1 de la Ley General Tributaria dispone en qué casos se admitirá este recurso, que como tal medio extraordinario, tiene motivos tasados de impugnación, señalando:

Artículo 242. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

"1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones".

En el ámbito del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio resulta trascendente que el criterio que sostiene la recurrente no guarda relación con el criterio razonado por la resolución del TEAR recurrida.

La Directora recurrente señala que el TEAR "ha confundido la previsión del apartado 4 del artículo 107 del RGAT (las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos), con un supuesto de mancomunidad, en el que la Hacienda Pública, para proceder frente a un socio, estaría obligada a dirigirse al resto de los socios. El TEAR se ha hecho eco de este planteamiento al entender que en aplicación de los artículos 40.5 de la LGT y 107.4 del Real Decreto 1065/2007, la sanción tributaria debió notificarse al resto de los socios de X, S.L.". Sin embargo, el TEAR no alude en ningún momento a que las obligaciones de los sucesores sean mancomunadas, ni tampoco entiende que en aplicación de los artículos 40.5 de la LGT y 107.4 del Real Decreto 1065/2007 la sanción tributaria deba notificarse al resto de los socios de X, S.L., ya que lo que exige es, más bien, la notificación a alguno de ellos al afirmar que "en el expediente constaban otros sucesores a los que poder realizar el intento de notificación del citado acto". Como señalamos más arriba el motivo del TEAR para anular la providencia de apremio parece ser, simplemente, que a su juicio la notificación por comparecencia constituye, según jurisprudencia consolidada, el último recurso al que debe acudir la Administración para notificar sus actos administrativos, debiendo agotar previamente todas las posibilidades de notificación personal, considerando, por tanto, dicho tribunal que la notificación por comparecencia a Don Z no fue válida, precisamente porque existían otros sucesores con los que previamente se podía haber intentado la notificación personal.

Así las cosas, no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio si se aprecia incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues corresponde al recurrente motivar que el criterio aplicado es dañoso y erróneo, lo que no se produce en el presente, en cuanto el criterio considerado como tal por el recurrente no es el sostenido por el Tribunal Regional en su resolución.

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 AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

INADMITIRLO.



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.