

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ078067

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 658/2020, de 3 de junio de 2020**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 5791/2017***SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Extinción de las sanciones. Fallecimiento.** La cuestión planteada se refiere a si es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de una sanción tributaria cuando el fallecimiento del sujeto infractor tenga lugar antes de que aquél haya ganado firmeza. La regulación de la extinción de las infracciones y sanciones tributarias se contiene en la Ley 58/2003 (LGT) a diferencia de lo que ocurría en la normativa anterior. Mientras que en la regulación anterior la extinción de la sanción tributaria se vinculaba a su intransmisibilidad, suspendiéndose el cobro de la sanción liquidada y notificada con anterioridad a la muerte del infractor, declarándose extinguida la deuda tributaria cuando se tuviera constancia del fallecimiento, la vigente LGT regula la intransmisibilidad de las sanciones en los arts. 39 y 182.3 LGT, que son preceptos relativos a los sucesores como posibles sujetos responsables, y de forma separada e independiente la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y la extinción de las sanciones tributarias. Así, el art. 39.1 LGT, después de establecer que las deudas tributarias pendientes a la muerte de los obligados tributarios se transmitirán a los herederos, aclara que en ningún caso se transmitirán las sanciones, añadiendo el art. 182.3 que las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras. Sin embargo, la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias se regula de forma separada, en los arts. 189 y 190 LGT. El art. 189.1 LGT atiende al fallecimiento del sujeto infractor como causa de extinción de la responsabilidad, cuya aplicación exige que el fallecimiento tenga lugar antes que la Administración haya dictado y notificado el acuerdo de imposición de sanción. Dicho de otra forma, si la Administración no ha dictado y notificado el acuerdo de imposición de sanción antes del fallecimiento del infractor, la responsabilidad queda extinguida, puesto que el precepto afecta al ejercicio de la potestad sancionadora reconocida por las leyes a la Administración y el art 190.1 se refiere a los supuestos en los que el acuerdo sancionador ya ha sido dictado y notificado, de tal forma que su ámbito de aplicación se refiere a sanciones que ya han sido impuestas y notificadas, pero que aún no son firmes. En este caso la sanción impuesta estaba impugnada ante el TEAC cuando se produjo el fallecimiento, por lo que el acuerdo sancionador no había ganado firmeza, interponiéndose posteriormente recurso contencioso administrativo ante la AN, que en la sentencia impugnada declara que «es posible cuestionar la legalidad del acuerdo -sancionador- que apreció la comisión de la infracción por aquella con independencia de que el fallecimiento excluye la transmisión de la responsabilidad al heredero..... Es decir, la infracción, como tal no se ha extinguido con independencia de que no pueda exigirse el importe de la sanción a los sucesores. Lo que se extingue, conforme al art. 189.1 LGT es la responsabilidad derivada de la infracción». Por tanto, producido el fallecimiento del sujeto infractor después del acuerdo de imposición de sanción, pero antes de su firmeza, no es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de la sanción, al haberse producido la extinción de la sanción por ministerio de la ley, de forma que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta y deben anularse las sanciones impuestas.[Vid., ATS, de 7 de marzo de 2018, recurso nº 5791/2017 (NFJ069829), que admite el recurso de casación contra la SAN, de 24 de julio de 2017, recurso nº 248/2016 (NFJ069831), que se estima parcialmente anulando las sanciones].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 39, 58, 182, 189 y 190.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 58 y 89.

RD 2631/1985, art. 21.

RD 1930/1998, art. 6.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 17.  
Constitución Española, art. 25.

**PONENTE:**

*Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 658/2020

Fecha de sentencia: 03/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5791/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/04/2020

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5791/2017

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**SENTENCIA**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente  
D. José Díaz Delgado  
D. Ángel Aguallo Avilés  
D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara  
D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 5791/2017, interpuesto por el procurador don Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, en representación de DON Luis, contra la sentencia dictada el 24 de julio de 2017 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 248/2016, en materia de infracciones y sanciones tributarias.

Ha comparecido como parte recurrida la ADIMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2017, que desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de don Luis, como sucesor de doña Susana, frente al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de febrero de 2016, que estima parcialmente el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 11 de abril de 2013, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas formuladas a su vez contra un acuerdo de liquidación por IVA, ejercicio 2004 a 2006, y dos acuerdos de imposición de sanción dictados cada uno de ellos el 9 de diciembre de 2009, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se impone una sanción por IVA de los ejercicios 2004 a 2006 que asciende a 29.774,66 euros y 1.108.533,55 euros, respectivamente.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. En el procedimiento inspector seguido frente a doña Susana por IVA de los ejercicios 2004 a 2006, se dictaron los siguientes acuerdos:

- Acuerdo de liquidación dictado el 21 de septiembre de 2009, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiente a IVA, ejercicios 2004 a 2006, del que resulta un importe a ingresar de 27.278,16 euros.

- Acuerdo de imposición de sanción dictado el 9 de diciembre de 2009, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se le impone una sanción por el concepto de IVA de los ejercicios 2004 a 2006 que asciende a 29.774,66 euros.

- Acuerdo de imposición de sanción dictado el 9 de diciembre de 2009, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se le impone una sanción por el concepto de IVA de los ejercicios 2004 a 2006 que asciende a 1.108.533,55 euros.

Contra los referidos acuerdos doña Susana interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña que, en resolución de 11 de abril de 2013, desestimó las reclamaciones.

Contra dicha resolución, doña Susana interpuso recurso de alzada ante el TEAC y, estando el recurso en tramitación, se comunicó el fallecimiento de la reclamante, acaecido el 4 de noviembre de 2014, y la aceptación de la herencia por su esposo D. Luis, solicitando el sucesor que se anulasen las sanciones impuestas a la Sra. Susana por no transmitirse éstas a los herederos.

2.2. El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 18 de febrero de 2016, acordó estimar en parte el recurso en el particular relativo a la liquidación de intereses de demora.

2.3. La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia el 24 de julio de 2017, aquí impugnada, que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Luis, como heredero de doña Susana, frente al acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de febrero de 2016. En relación a la alegación del recurrente atinente a que la sanción debía ser anulada, entre otros motivos, porque el fallecimiento del sujeto infractor provoca la extinción derivada de las infracciones y sanciones tributarias, en aplicación estricta de los artículos 189.1 y 190.1 LGT, la Sala rechaza dicha alegación conforme al siguiente razonamiento:

SEXTO: En cuanto a la pretensión de extinción de la sanción impuesta por el fallecimiento de D<sup>a</sup> Susana debe precisarse que lo que aquí se enjuicia es la legalidad del acuerdo sancionador de manera que como el fallecimiento de aquella se produjo con posterioridad a su imposición es posible cuestionar la legalidad del acuerdo que apreció la comisión de la infracción por aquella con independencia de que el fallecimiento excluye la transmisión de la responsabilidad al heredero, dada la plena legitimación de éste, como sucesor procesal para impugnar la legalidad de la sanción impuesta a su causante. Es decir, la infracción, como tal no se ha extinguido con independencia de que no pueda exigirse el importe de la sanción a los sucesores. Lo que se extingue, conforme al art. 189.1 LGT es la responsabilidad derivada de la infracción.

#### **Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. El procurador don Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, en representación de don Luis, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos procesales reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas infringidas las siguientes: el artículo 190.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], "por no anular una sanción extinta por el fallecimiento del sujeto infractor cuando todavía no había ganado firmeza" (sic); el artículo 201 LGT, "por improcedente interpretación extensiva del tipo de dicha infracción" (sic); el artículo 170.Dos.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"], "en su relación con el art. 201 de la LGT, por infracción del principio de especialidad (regulado en el ámbito sancionador penal en el art. 8 del Código Penal), proporcionalidad (que se deriva de los arts. 25.1 y 106.1 de la Constitución) e interdicción de la arbitrariedad (contemplado en el art. 9.3 de la Constitución)" (sic); el artículo 201.5 LGT, "que se remite al art. 187.1.c) LGT y del principio de legalidad penal y sancionadora del art. 25.1 de la Constitución, por aplicación improcedente del criterio de graduación de las sanciones" (sic); y los artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre).

2. La Sala de instancia, por auto de 16 de octubre de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

#### **Tercero.** *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el razonamiento jurídico segundo del auto de 7 de marzo de 2018, declaró que de las cinco infracciones identificadas en el escrito de preparación, solo apreciaba la presencia de interés casacional objetivo en la primera de ellas, la que se refiere al artículo 190.1 LGT,

señalando que las restantes infracciones denunciadas carecían de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, concluyendo que la cuestión que presenta interés casacional consiste en:

"[...] Determinar si es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de una sanción tributaria cuando el fallecimiento del sujeto infractor tenga lugar antes de que aquél haya ganado firmeza.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 190.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

2. El procurador referido, en nombre de don Luis, por medio de escrito presentado el 7 de mayo de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso la infracción del artículo 190.1 LGT por no declarar la extinción de una sanción administrativa por el fallecimiento del sujeto infractor.

La recurrente sostiene que el fallecimiento al que se refiere el artículo 189.1 LGT como causa de extinción de la responsabilidad por la infracción, ha de cumplir necesariamente los siguientes parámetros: (i) ha de referirse a una persona física (y no a una entidad que se extingue o disuelve) y (ii) no debe existir un acto de imposición de la sanción y notificación al infractor, porque de lo contrario no estaríamos en lo dispuesto en el artículo 189, sino el 190 LGT. Si el fallecimiento se produce una vez impuesta la sanción, debemos acudir al artículo 190 de la LGT, cuyo apartado primero determina que las sanciones tributarias se extinguen, entre otros motivos, por el fallecimiento del obligado a satisfacerla. La aplicación de este precepto conduce a determinar que el fallecimiento de la Sra. Susana, después de la imposición de la sanción pero antes de que la misma devenga firme, conduce a la extinción de la sanción, lo que, a su vez, comporta que el Tribunal no pueda entrar a analizar su procedencia, debiendo declarar su extinción.

Considera que la interpretación que se debe dar a esta cuestión es la de determinar que en estos casos el Tribunal está obligado a aplicar lo dispuesto en el artículo 190 LGT y declarar la extinción de la sanción, señalando que es obvio que fallecido el sujeto infractor, la sanción impuesta debe desaparecer de la esfera jurídica, sin que sea necesario entrar a analizar el fondo de la cuestión para anularla.

Refiere la aplicación del principio de personalidad de la pena al ámbito del derecho administrativo sancionador y cita la sentencia de esta Sala de 9 de marzo de 2017 (rec. 834/2016).

Tras las anteriores alegaciones, solicita se "dicte Sentencia por la que, estimando el recurso, case y anule la Sentencia impugnada, declare la sanción extinguida por fallecimiento del sujeto infractor y declare como doctrina que en los casos en los que se produzca el fallecimiento del sujeto infractor, estando la sanción impuesta pero no siendo esta firme, se debe declarar la extinción de la sanción, sin que sea necesario que se cuestione la legalidad del acto administrativo de imposición de sanción".

#### **Cuarto. Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso, por escrito presentado en fecha 9 de julio de 2018, formuló oposición al recurso de casación, manifestando, en síntesis, que una vez impuesta la sanción es posible cuestionar su legalidad, con independencia de que pueda tener lugar la extinción por fallecimiento, pues dicha extinción se produce en un momento posterior, en fase recaudatoria y no en fase de "liquidación", como ha venido a expresar la sentencia del TS de 3 de mayo de 1996, de manera que es posible cuestionar la legalidad de la sanción aunque se produzca el fallecimiento del sujeto infractor con anterioridad a su firmeza, sin que el art. 190.1 LGT constituya un obstáculo para ello.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala " dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se postula en el apartado anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

#### **Quinto. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 18 de julio de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 14 de abril de 2020, fecha en la que no se pudo llevar a efecto tal trámite procesal, como consecuencia de la suspensión de los plazos judiciales ordenada en la disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado

de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 -RDAE-. Por tal razón, se pospuso la celebración de tales actos procesales hasta el día 19 de mayo de 2020, en que este Tribunal pudo contar con los medios telemáticos suficientes al efecto para la deliberación, fecha en la que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de una sanción tributaria cuando el fallecimiento del sujeto infractor tenga lugar antes de que aquel haya ganado firmeza.

Antes de acometer el examen de la pretensión casacional articulada por el recurrente, don Luis, quien actúa en calidad de sucesor de doña Susana, resulta conveniente recordar que en el momento de producirse el fallecimiento de la Sra. Susana, el Tribunal Económico Administrativo Central -TEAC- tenía pendiente de resolver el recurso de alzada que había interpuesto la interesada al objeto de impugnar la resolución del TEAR de Cataluña que confirmaba un acuerdo de liquidación y dos acuerdos de imposición de sanción por IVA, ejercicios 2004 a 2006.

El recurrente solicitó ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional la anulación de la sanción impuesta a la Sra. Susana con ocasión de su fallecimiento, petición que fue rechazada en la sentencia impugnada en los términos siguientes:

"SEXTO: En cuanto a la pretensión de extinción de la sanción impuesta por el fallecimiento de D<sup>a</sup> Susana debe precisarse que lo que aquí se enjuicia es la legalidad del acuerdo sancionador de manera que como el fallecimiento de aquella se produjo con posterioridad a su imposición es posible cuestionar la legalidad del acuerdo que apreció la comisión de la infracción por aquella con independencia de que el fallecimiento excluye la transmisión de la responsabilidad al heredero, dada la plena legitimación de éste, como sucesor procesal para impugnar la legalidad de la sanción impuesta a su causante. Es decir, la infracción, como tal no se ha extinguido con independencia de que no pueda exigirse el importe de la sanción a los sucesores. Lo que se extingue, conforme al art. 189.1 LGT es la responsabilidad derivada de la infracción".

### **Segundo.** *Regulación en la Ley General Tributaria.*

La regulación de la extinción de las infracciones y sanciones tributarias se contiene íntegramente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-, a diferencia de lo que ocurría en la normativa anterior.

En efecto, la Ley General Tributaria de 1963 no contemplaba expresamente el supuesto de fallecimiento en la regulación de la extinción de la sanción, si bien establecía la regla de la intransmisibilidad a los herederos y legatarios, señalando el artículo 89 lo siguiente:

" 1. La responsabilidad derivada de las infracciones se extingue por el pago o cumplimiento de la sanción o por prescripción.

(...)

3. 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."

Asimismo, el artículo 21 del Real Decreto 2631/1985, 18 diciembre, por el que se regulaba el procedimiento sancionador de las infracciones tributarias, posteriormente derogado por Real Decreto 1930/1998, bajo la rúbrica " Extinción de sanciones tributarias por muerte de los sujetos infractores", establecía las siguientes reglas:

"1. Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos o legatarios a la muerte de los sujetos infractores.

2. El cobro de las sanciones liquidadas y notificadas con anterioridad a la muerte del sujeto infractor se suspenderá, y la deuda correspondiente a las mismas se declarará extinguida, cuando se tenga constancia del fallecimiento, sin que sea necesario solicitar la condonación graciable."

Esa misma regla pasó al artículo 6 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (derogado por el vigente Real Decreto 2063/2004), en cuya virtud "[l]as sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos o legatarios a la muerte de los sujetos infractores" y "[e]l cobro de las sanciones liquidadas y notificadas con anterioridad a la muerte del sujeto infractor se suspenderá, y la deuda correspondiente a las mismas se declarará extinguida, cuando se tenga constancia del fallecimiento, sin que sea necesario solicitar la condonación graciable."

Como se desprende de los antecedentes referidos, la extinción de la sanción tributaria se vinculaba a su intransmisibilidad, suspendiéndose el cobro de la sanción liquidada y notificada con anterioridad a la muerte del infractor, declarándose extinguida la deuda tributaria cuando se tuviera constancia del fallecimiento.

Frente a ello, la vigente regulación de la extinción de las infracciones y sanciones tributarias se contiene íntegramente en la LGT, sin que el Reglamento General del régimen sancionador tributario se refiera a dicha cuestión; solo el artículo 127 del Reglamento General de Recaudación, que tiene por objeto regular el procedimiento de recaudación frente a sucesores, contiene una remisión al artículo 182.3 de la LGT, relativo a la intransmisibilidad de las sanciones.

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

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

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

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

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

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

En este sentido, el artículo 189.1 de la LGT atiende al fallecimiento del sujeto infractor como causa de extinción de la responsabilidad, cuya aplicación exige que el fallecimiento tenga lugar antes que la Administración haya dictado y notificado el acuerdo de imposición de sanción. Dicho de otra forma, si la Administración no ha dictado y notificado el acuerdo de imposición de sanción antes del fallecimiento del infractor, la responsabilidad queda extinguida, puesto que el precepto afecta al ejercicio de la potestad sancionadora reconocida por las leyes a la Administración.

Por su parte, el artículo 190.1 de la Ley se refiere a los supuestos en los que el acuerdo sancionador ya ha sido dictado y notificado, de tal forma que su ámbito de aplicación se refiere a sanciones que ya han sido impuestas y notificadas, pero que aún no son firmes.

### **Tercero.** Interpretación del artículo 190.1 LGT .

La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el auto de admisión de fecha 7 de marzo de 2018, sitúa la cuestión que presenta interés casacional objetivo en determinar si es posible cuestionar la legalidad del acuerdo sancionador cuando fallece el sujeto infractor antes de que dicho acuerdo haya adquirido firmeza, identificando como norma que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 190.1 de la LGT.

Cabe recordar que el referido precepto dispone que las sanciones tributarias se extinguen " por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas."

No resulta controvertido que en el supuesto que se examina, la sanción impuesta a doña Susana estaba impugnada ante el Tribunal Económico Administrativo Central cuando se produjo el fallecimiento de la Sra. Susana, por lo que el acuerdo sancionador no había ganado firmeza, interponiéndose posteriormente recurso contencioso administrativo ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que, ante la pretensión de la parte recurrente de extinción de la sanción impuesta por el fallecimiento de la Sra. Susana, dicta sentencia desestimatoria de 24 de julio de 2017, ahora impugnada, en la que declara que "es posible cuestionar la legalidad del acuerdo -sancionador- que apreció la comisión de la infracción por aquella con independencia de que el fallecimiento excluye la transmisión de la responsabilidad al heredero..... Es decir, la infracción, como tal no se ha extinguido con independencia de que no pueda exigirse el importe de la sanción a los sucesores. Lo que se extingue, conforme al art. 189.1 LGT es la responsabilidad derivada de la infracción".

Dicha afirmación no puede ser compartida por esta Sala. En efecto, producido el fallecimiento del sujeto infractor, debió la Sala de instancia constatar la extinción de la sanción producida ex lege, sin entrar a cuestionar la legalidad del acuerdo sancionador dictado, que resulta inexistente por ministerio de la ley.

Ya se ha expuesto en el razonamiento anterior que los efectos del fallecimiento del sujeto infractor están perfectamente delimitados dentro del régimen de la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias en el Capítulo II del Título IV de la LGT, cuyos artículos 189 y 190 tienen por objeto regular, respectivamente, la " Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias" y la " Extinción de las sanciones tributarias", de forma que el artículo 189.1 de la LGT atiende al supuesto del fallecimiento del sujeto infractor como causa de extinción de la responsabilidad cuando tenga lugar antes que la Administración haya dictado y notificado el acuerdo de imposición de sanción, mientras que el artículo 190.1 de la Ley atiende a los supuestos en los que el acuerdo sancionador ya ha sido dictado y notificado, de forma que su ámbito de aplicación se refiere a sanciones que ya han sido impuestas y notificadas pero que aún no son firmes.

La aplicación de este último precepto conduce a que, producido el fallecimiento de la Sra. Susana después del acuerdo de imposición de sanción, pero antes de su firmeza, debe constatarse la extinción de la sanción sin entrar a examinar la legalidad de un acto, el acuerdo sancionador, que resulta inexistente por mandato de la ley.

La interpretación expuesta resulta conforme con el principio de personalidad de la pena aplicable al ámbito sancionador como ha declarado el Tribunal Constitucional en su auto núm. 237/2012, de 11 de diciembre, entre otros, en el que señala:

"Sobre esta reflexión interesa subrayar que la responsabilidad subjetiva comporta como corolario la consagración del principio de personalidad de las penas o sanciones y en este sentido hemos afirmado que "entre los principios informadores del orden penal se encuentra el principio de personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la norma fundamental ( STC 254/1988 , FJ 5), también formulado por este Tribunal como principio de la personalidad de la pena o sanción ( STC 219/1988 , FJ 3), denominación suficientemente reveladora de su aplicabilidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador" ( STC 146/1994 , de 12 de mayo , FJ 4). También la STC 60/2010 , de 7 de octubre , FJ 4, sobre la aplicación del principio de personalidad de las penas (o sanciones) ha declarado: "El principio de personalidad de las penas, que forma parte del de legalidad penal y se encuentra, por tanto, comprendido en el derecho reconocido en el artículo 25.1 CE ", pues "implica que sólo se puede responder penalmente por los actos propios y no por los ajenos" ( STC 125/2001 , de 4 de junio , FJ 6)".

Conforme al principio de la personalidad de la sanción, las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción no puede ser exigida más que a la persona que con su comportamiento han causado la

lesión constitutiva de la infracción, de tal forma que, fallecida esta, se extingue la sanción por desaparecer el presupuesto subjetivo habilitante para su exigibilidad.

En último término, y a los fines ahora examinados, resulta relevante recordar los pronunciamientos de esta Sala en su sentencia de 9 de marzo de 2017, recaída en el recurso de casación 834/2016, en la que, examinando la posibilidad de exigir intereses suspensivos de una sanción a los herederos, declara:

"No cuestionándose que sólo el infractor es el que tiene que pagar la sanción, dado que se trata de una medida represiva a la que tiene que hacer frente como compensación de la comisión de una infracción, lo que nos lleva a la extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias por el fallecimiento del sujeto infractor (artículos 189 y 190), el problema a resolver es si este principio se extiende también a los intereses generados por la solicitud de suspensión, lo que ha de merecer una respuesta positiva en la línea que mantiene la sentencia recurrida, en cuanto traen causa de la propia sanción impuesta, lo que impide la posibilidad de la transmisión al heredero, aunque el art. 39.1 de la Ley 58/2003 no contempla la situación y se refiera solo a la sanción, sin que tampoco el art. 26. 2, c) de la ley 58/2003 nos pueda llevar a otra conclusión, en cuanto tiene en cuenta al sancionado, que no satisface el importe de la sanción, una vez vencido el plazo para su ingreso, debiendo estarse a las reglas específicas en el supuesto que hubiera sido objeto de recurso o reclamación, reglas que sólo pueden afectar al sancionado, no a sus herederos, toda vez que las consecuencias de una petición de suspensión, por el pago tardío, no pueden separarse de la propia sanción, y van asociados a la responsabilidad.

Otra interpretación nos llevaría a desconocer el principio de la personalidad de la pena, protegido por el art. 25.1 de la Constitución, que es de aplicación al Derecho Administrativo sancionador.

En definitiva, el carácter compensatorio del perjuicio económico causado a la Administración Tributaria como consecuencia de la suspensión de la sanción tiene sentido cuando quien paga los intereses de demora es el sujeto infractor, pero no si la persona que debe abonarlos es un tercero, en cuanto resulta totalmente ajeno a las causas del retraso".

Frente a lo expuesto, no cabe invocar la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1996, recaída en el recurso de apelación 13471/1991, toda vez que está dictada bajo una normativa anterior en la que la sanción formaba parte de la deuda tributaria - art. 58 de la LGT de 1963- y la regulación, tal y como se ha expuesto, difería sustancialmente de la actual, en que aquella ya no forma parte de la deuda tributaria - artículo 58.3 Ley 58/2003- tramitándose el procedimiento sancionador de forma separada a los de aplicación de los tributos, conforme dispone el artículo 208 de dicha ley.

Conforme a lo expuesto, el fallecimiento del sujeto infractor, que es el obligado a satisfacerla, produce la extinción de la sanción ex lege, no pudiendo el Tribunal de instancia, que está conociendo de la impugnación del acuerdo sancionador no firme cuando se produce el fallecimiento, entrar a cuestionar la legalidad del acuerdo sancionador dictado, que resulta inexistente por ministerio de la ley.

#### **Cuarto.** *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar si es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de una sanción tributaria cuando el fallecimiento del sujeto infractor tenga lugar antes de que aquél haya ganado firmeza".

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, ha de ser que, producido el fallecimiento del sujeto infractor después del acuerdo de imposición de sanción, pero antes de su firmeza, no es posible cuestionar la legalidad del acto administrativo de imposición de la sanción, al haberse producido la extinción de la sanción por ministerio de la ley.

**Quinto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La conclusión de la doctrina que ha sido precisada, en relación con el caso concreto, es que debe ser estimado el recurso de casación promovido por don Luis toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta y, una vez efectuado tal pronunciamiento, en trance de resolver el litigio de instancia, debe ser estimado en parte el recurso contencioso-administrativo al haberse producido la extinción por fallecimiento de las sanciones impuestas a doña Susana, extinción producida por ministerio de la ley, todo ello sin entrar a examinar la legalidad de los acuerdos de imposición de sanción.

**Sexto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

\* En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

A tenor del artículo 139.1 LJCA, respecto de las costas de la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

## FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, en representación de don Luis, contra la sentencia dictada el 24 de julio de 2017 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 248/2016, que se casa y anula en el particular relativo a los acuerdos de imposición de sanción.

3º) Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Luis, como heredero de doña Susana, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de febrero de 2016, relativo a liquidación y dos acuerdos de imposición de sanción por IVA de los ejercicios 2004 a 2006, y en su virtud, anular las sanciones impuestas a doña Susana al haberse producido por ministerio de la ley la extinción de las sanciones por el fallecimiento de la Sra. Susana.

4º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado  
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excma. Sra. Magistrada Ponente D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

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.